

PN-ABM-753
79943

Curso de Principios de Control Gubernamental

*LAC/RFMIP
Proyecto Regional para el
Mejoramiento de la Administración Financiera
en América Latina y el Caribe*



Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos

*Contrato # LAC-0658-C-00-9021-00
Proyecto # 598-0658
Julio de 1992*

Price Waterhouse





INSTRUCCIONES GENERALES

1. OBJETIVOS

General

- Promover la difusión de los fundamentos del Control Gubernamental moderno el mismo que incluye el sistema integrado de administración financiera, control y auditoría, definido con las siglas (SIMAFAL). Al concluir el curso los participantes deberán distinguir claramente los sistemas y subsistemas de la gestión financiera y el control de los recursos públicos, así como identificar los criterios técnicos de orden general a ser aplicados.

Específicos

- Proveer los conocimientos básicos sobre la gestión financiera y control gubernamental al personal directivo, profesional y técnico de los Organismos Superiores de Control, de las unidades de auditoría interna y a los funcionarios y servidores del área financiera de las entidades del Sector Público.
- Analizar los fundamentos sobre la legislación, el control interno, la administración financiera, la contabilidad gubernamental, el presupuesto y la auditoría aplicables en el Sector Público.
- Fomentar el conocimiento de la filosofía del control gubernamental moderno, con un enfoque sistémico e integrado en el proceso de ejecución de las operaciones, lo que facilitará ejercer el control de los recursos públicos en el marco de un Sistema Integrado de Gestión Financiera y Control.

2. DESTINATARIOS

Personal técnico y auxiliar de los Organismos Superiores de Control, que realizan funciones de gestión financiera y de control de los recursos públicos, así como de las unidades de apoyo a tales labores.

3. CONTENIDOS

El curso tendrá como temas principales, los siguientes:

- Introducción al Control Gubernamental
- Estructura del Control Interno
- Sistema Integrado de Gestión Financiera con las siguientes áreas:
 - Administración General, Presupuesto, Tesorería, Contabilidad y Deuda Pública.
 - Control Externo, mediante la Auditoría Profesional

4. METODOLOGIA

Como principales actividades de enseñanza y aprendizaje se utilizará:

- Conferencias participativas

- Actuaciones en clases a base de preguntas y respuestas directas entre los participantes y el instructor.
- Trabajos de grupos por cada módulo, según las instrucciones escritas que se entregará a los participantes.
- Lecturas técnicas y de motivación, así como tareas a domicilio
- Evaluaciones sorpresivas para control de lectura y evaluar el aprendizaje.
- Evaluación final de los conocimientos obtenidos, actualizados o refrescados.

5. EVALUACION DE APRENDIZAJES

El desarrollo del curso será evaluado fundamentalmente mediante los siguientes parámetros:

- Actuación en clases
- Evaluaciones sorpresivas
- Trabajos de grupos:
 - o Labores de relatoría
 - o Documento escrito
- Evaluación final

6. TIEMPO Y PERIODO A SER UTILIZADO

El curso tiene una duración de cinco días laborables a tiempo completo, 8 horas didácticas de clases diarias y un total de 40 horas semanales, adicionalmente se ocupará 2 horas el día siguiente a la conclusión del curso para evaluar los conocimientos.

7. INFORMACION GENERAL:

Lugar: - A determinar en cada caso

Instructores: Consultores de Price Waterhouse

Material
Didáctico Documento de estudio denominado: Fundamentos de Control Gubernamental a entregarse a los participantes antes de iniciar el evento.

Horario: De lunes a viernes de 08:00 a 16:00, según el respectivo horario programado.

Coordinador Técnico
e Instructor

NOTA: El material del Curso de Control Gubernamental ha sido estructurado, tomando como base los cursos dictados inicialmente por la Escuela de Capacitación de la Contraloría General del Ecuador, utilizado y adaptado luego para los cursos dictados en El Salvador, Bolivia, Costa Rica, Honduras y la última versión de Panamá. La preparación y adaptación del Curso ha sido realizada por consultores de Price Waterhouse. Esta edición está revisada a Enero de 1991.

-2'



EVALUACION SORPRESIVA 3 ADMFIN.

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda escriba una V para los enunciados verdaderos o una F para los falsos.

1. () Si administración es un proceso, supone fases o etapas que poseen cierta secuencia. Estas son: Lógica y Temporal.
2. () La planificación es la última fase del proceso administrativo.
3. () Los objetivos son cuantificaciones y las metas son de carácter cualitativo.
4. () La coordinación es el proceso mediante el cual se armonizan y ajustan distintos elementos y esfuerzos para lograr objetivos definidos.
5. () Determinar, recaudar, depositar, o retirar fondos provenientes de los ingresos tributarios o no tributarios, constituye una actividad financiera.
6. () Cuando los programas previstos exceden de las disponibilidades de fondos, se hace mas imperativo el cuidadoso planeamiento y administración de los gastos e ingresos públicos.
7. () En la administración de los recursos públicos se impone la necesidad de exigencias que rebasan las habituales del sector privado y se justifican plenamente bajo el criterio de legalidad.
8. () Un sistema financiero para ser eficiente no requiere una organización administrativa adecuada.
9. () El sistema de tesorería tiene como objetivo garantizar la disponibilidad de recursos financieros en períodos de insuficiencia temporal, mediante operaciones de crédito a corto plazo.
10. () La contabilidad no permite determinar oportunamente las desviaciones de los planes y programas financieros y sus causas para posibilitar su corrección.
11. () La administración debe evitar que se hagan compromisos, gastos o desembolsos para otros fines que los autorizados en los programas y presupuestos o que excedan los límites fijados.

(continúa en la siguiente página)...

13

12. () La responsabilidad financiera básica de la máxima autoridad radica en exigir que el principal funcionario financiero cumpla sus deberes financieros.
13. () Debe subestimarse el papel del auditor, cuando identifica las deficiencias de la administración financiera y hace recomendaciones para el mejoramiento de la misma.
14. () Se evade la responsabilidad financiera cuando hay falta de registros contables apropiados, falta de estados financieros, y cambios frecuentes de autoridades.
15. () La fijación de la responsabilidad a través del sistema financiero no es opcional, es imperativa.



EVALUACION SORPRESIVA 5-AUDGUB

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda escriba una V para los enunciados verdaderos o F para los falsos.

1. () Las instituciones prestatarias regionales e internacionales requieren como condición para conceder préstamos, la auditoría profesional de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
2. () La Auditoría Operacional comprende exclusivamente el examen de operaciones netamente financieras.
3. () La Auditoría externa es efectuada por auditores de la Contraloría General y por firmas privadas de auditoría que fueren contratadas para el efecto.
4. () Normalmente cualquier otra función asignada a la Contraloría General, y que fuere incompatible con el ejercicio de la Auditoría Profesional, constituyen funciones secundarias.
5. () La experiencia práctica obtenida bajo la supervisión de un auditor profesional, puede ser considerada mas importante que un título universitario o cursos especializados.
6. () El producto final de la Auditoría gubernamental se discute con los funcionarios de la entidad examinada sin que sea necesario presentarlo por escrito.
7. () La auditoría está dirigida por un Contador Público Profesional.
8. () La auditoría se efectúa con anterioridad a la ejecución de las operaciones o transacciones examinadas.
9. () La auditoría debe comprobar si los programas, proyectos y actividades se ejecutaron de acuerdo con las provisiones establecidas en el presupuesto.
10. () La auditoría determina el grado de confiabilidad del control interno ejercido por la administración sobre sus operaciones y recursos.
11. () La auditoría interna es parte del Sistema de Control Interno de la entidad y como tal, la facultad de ejecutarla es también parte de la autoridad gerencial de la máxima autoridad.

(continúa en la siguiente página)

12. () La auditoría financiera y de regularidad comprende la verificación de las cuentas financieras rendidas por la administración gubernamental en su conjunto.
13. () Los exámenes limitados a una parte de las operaciones financieras o administrativas se denominan "Examen Especial". Tales exámenes se basan en la técnicas y procedimientos de la auditoría.
14. () El sistema contable debe incluir no sólo la documentación y registros, sino también las "pistas" que faciliten el trabajo del auditor.
15. () La auditoría operacional, si es un examen a fondo de los sistemas administrativos y, obviamente esta tan vinculado con ellos como la auditoría financiera con el sistema financiero.
16. () La obtención de evidencia suficiente y competente es una norma de auditoría general o personal.
17. () Los procedimientos de auditoría, son las operaciones que debe omitir el auditor al efectuar las auditorías.
18. () Las técnicas y los procedimientos de auditoría están estrechamente vinculados y deben ser seleccionados según las circunstancias de cada auditoría.
19. () En la auditoría gubernamental el "alcance " se determinará de acuerdo a los requerimientos o pedidos expresos de la máxima autoridad de la entidad examinada, sin divulgar otras áreas críticas.
20. () Los procedimientos, los papeles de trabajo, los planes y programas de auditoría gubernamental, igual que los informes finales, no tienen naturaleza confidencial.



TRABAJO DE GRUPOS 5-AUDGUB.

Auditoría, "Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones administrativas y/o financieras, efectuado con posterioridad a su ejecución, con la finalidad de evaluarlas, verificarlas y elaborar el correspondiente informe que contenga, comentarios, conclusiones, recomendaciones y, en el caso del examen a los estados financieros, el correspondiente dictamen profesional"

TAREA:

Discuta en el grupo si en la actualidad, el Organismo Superior de Control, (OSC), desarrolla el control de los recursos públicos mediante la Auditoría Profesional, definida anteriormente que involucra, el cumplimiento de la Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

INSTRUCCIONES GENERALES

- a. El Grupo será integrado y de inmediato nombrado un RELATOR que a su vez será el jefe de grupo y expondrá los resultados del trabajo discutido y elaborado.
- b. Al finalizar el día, el relator procederá a la entrega del trabajo con la identificación de los miembros del grupo.
- c. El desempeño del grupo será evaluado a través de la participación del RELATOR y la colaboración de los miembros, así como por la calidad del documento entregado.





EVALUACION SORPRESIVA 2 CONINT.

CORRELACION: En la línea en blanco de la izquierda del enunciado, escriba el número que mejor corresponda.

- | | |
|-------------------------------------|----------------------------------|
| A. Control previo | F. Control interno financiero |
| B. Plan de organización | G. Principios de Control Interno |
| C. Auditoría Gubernamental | H. Elementos del control |
| D. Concepto | I. Auditoría Interna |
| E. Práctica sana de control interno | J. Gerencia |
-

1. ___ Norma, Comparación y Acción correctiva
2. ___ "El control interno de una entidad comprende el plan de organización y el conjunto de medios adoptados para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad....."
3. ___ El resguardo de los recursos y la identificación de errores o desviaciones en la administración y uso de los mismos, es responsabilidad primordial de:
4. ___ Generalmente incluye aspectos sobre los mecanismos de autorización, aprobación, segregación de deberes, registros, informes contables, custodia y control de los recursos.
5. ___ Control antes de la ejecución de las operaciones, realizado por los funcionarios de la propia entidad.
6. ___ Examen posterior de las operaciones financieras y administrativas de una entidad pública.
7. ___ Establece las responsabilidades funcionales de las unidades de operación y los empleados individualmente.
8. ___ Tener una lista de los proveedores autorizados. solicitando cotizaciones de precios, antes de realizar las compras.
9. ___ Examen posterior de las operaciones administrativas o financieras de una entidad pública realizado por sus propios auditores como un servicio a la gerencia.
10. ___ Uso y mantenimiento del mínimo de cuentas bancarias. contabilidad por partida doble. Depósitos intactos e inmediatos.



TRABAJO DE GRUPOS 2-CONINT

Analice los 15 "Principios de Control Interno" y determine tres posibles limitaciones que impidan su aplicación en la entidad donde trabajan los miembros del grupo. Debe señalar los casos específicos de la situación limitante.

INSTRUCCIONES GENERALES

- a. Los grupos serán integrados por el Coordinador Técnico del curso y se procederá a nombrar el jefe de grupo, quién actuará como RELATOR exponiendo los resultados obtenidos durante la reunión y discusión del grupo.
- b. Al inicio de labores el día siguiente, el Jefe de grupo entregará por escrito, los resultados ajustados luego de la discusión en la exposición al curso, indicando en el documento los números de identificación de cada participante y el número de grupo.
- c. El trabajo será materia de evaluación basados en la calidad del documento presentado y la participación del relator y miembros del grupo.
- d. Para cualquier pregunta el instructor estará disponible para orientar el trabajo a realizar.



EVALUACION SORPRESIVA 4 CONPRE

COMPRESION Y COMPLETAMIENTO: En las líneas en blanco, corrija, explique o complete el concepto o enunciado formulado.

1. La contabilidad ha sido definida como el conjunto de

_____ relativas al _____, evaluación,
_____, clasificación, _____, informe,
_____ de los resultados de las _____
de las _____ o actividades de una
organización.

2. Complete la Ecuación contable:

ACTIVO - PASIVO = _____

PASIVO + PATRIMONIO = _____

ACTIVO - PATRIMONIO = _____

3. Diferencia principal entre Contabilidad Gubernamental y teneduría de Libros:

10

4. Presente ejemplos de:

3 cuentas de Activo:

3 cuentas de pasivo:

5. Enuncie los principales Estados Financieros:

11-

6. Presente un concepto de Presupuesto por Programas:

7.- Indique dos diferencias entre Contabilidad y Auditoría:

8.- La Contabilidad del Gobierno Central y Seccional, así como los registros de Control Presupuestario, ¿deben ser llevados por la Contraloría General de la República, paralelamente a la ejecución de la Auditoría profesional?

12'

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
Centro de Adiestramiento

CURSO: CONTROL GUBERNAMENTAL

1. OBJETIVOS

General

Promover la difusión de los fundamentos del Control Gubernamental moderno y mediante la ejecución de este curso proyectar la capacidad técnica del Centro de Adiestramiento de la Contraloría General para dictar eventos relacionados con la administración financiera y el control gubernamentales. El personal capacitado deberá distinguir los subsistemas que conforman la gestión financiera y el control de los recursos públicos, así como identificar los criterios de orden general que deben ser aplicados.

Específicos

- Proveer de los conocimientos básicos sobre gestión financiera y control gubernamental al personal directivo, profesional y técnico de la Contraloría General a corto plazo, y de las unidades de auditoría interna y de los funcionarios y servidores del área financiera de las entidades del Sector Público en el mediano y largo plazo.
- Analizar los fundamentos sobre la legislación, el control interno, la administración financiera, la contabilidad gubernamental, el presupuesto y la auditoría aplicables en el Sector Público.
- Fomentar el conocimiento de la filosofía del control gubernamental moderno, con un enfoque sistémico e integrado en el proceso de ejecución de las operaciones, lo que facilitará ejercer el control de los recursos públicos en el marco de un Sistema Integrado de Gestión Financiera y Control.
- Contribuir al proceso de enseñanza, aprendizaje y selección de potenciales instructores del Centro de Adiestramiento de la Contraloría General de la República, tanto en el aspecto pedagógico como técnico.

2. DESTINATARIOS

Personal técnico y auxiliar de la Contraloría General que realiza funciones de gestión financiera y de control de los recursos públicos, así como de las unidades de apoyo a tales labores.

- Entre los participantes de este curso serán seleccionados quienes tengan aptitudes para desarrollar labores de capacitación y adiestramiento.

3. CONTENIDOS

El curso tendrá como temas principales, los siguientes:

- Introducción al Control Gubernamental
- Sistema de Control Interno
- Sistema Integrado de Gestión Financiera con las siguientes áreas:
Administración General, Presupuesto, Tesorería, Contabilidad y Deuda Pública.
- Control Externo, mediante la Auditoría Profesional

4. METODOLOGIA

Como principales actividades de enseñanza se utilizará:

- Diagnóstico inicial.
- Conferencias participativas
- Actuaciones en clases en base a preguntas
- Trabajos en grupo por cada módulo.
- Lecturas y tareas a domicilio
- Evaluaciones sorpresivas
- Evaluación final
- Evaluación del curso

5. EVALUACION DE APRENDIZAJES

El desarrollo del curso será evaluado fundamentalmente mediante los siguientes parámetros:

TIPO DE EVALUACION	PUNTOS
Actuación en clases	10
Evaluaciones sorpresivas	20

Trabajos de grupos:		
Labores de relatoría	20	
Documento escrito	10	30
Evaluación final		40
<hr/>		
TOTAL		100

6. TIEMPO Y PERIODO A SER UTILIZADO

El curso tendrá una duración de cinco días, 8 horas didácticas de clases diarias y un total de 40 horas semanales, adicionalmente se ocupará 3 horas del día Sábado (8:00 a 11:00 horas) para la evaluación final.

7. INFORMACION GENERAL

Lugar:

Instructores:

Material

Didáctico: Texto Curso "Control Gubernamental". A entregarse a los participantes antes de iniciar el evento.

Horario: De lunes a viernes de 8:00 a.m. a 4:30 p.m. Adjunto horario.

Coordinador Técnico
e Instructor

Coordinador
Administrativo

8. APROBACION DEL CURSO

La aprobación del curso de control gubernamental, requiere un mínimo del 70% en relación al puntaje total, una vez ponderados todos los componentes materia de evaluación. Además la aprobación del curso exige la participación en no menos del 90% de las horas de clases dictadas. El personal asignado para el evento, tendrá dedicación exclusiva al mismo.

Preparado por:

Aprobado por:

COORDINADOR TECNICO

CONTRALOR GENERAL

Fecha : -----



TRABAJO DE GRUPOS 4-CONPRE

Considerando los Principios, sistemas, organización, flujo de información y responsabilidades inmersas en los sistemas que conforman la administración financiera en el sector público. Discuta en el grupo lo siguiente:

1. Cinco áreas críticas significativas determinando la situación que se presenta (condiciones), las disposiciones legales o normas, (criterios), las causas y los efectos que originan las deficiencias.

2. Formule las principales recomendaciones que mejoren las deficiencias determinadas.

INSTRUCCIONES GENERALES

- a. El grupo conformado procederá a nombrar un RELATOR, que a la vez hará las funciones de jefe de grupo y realizará la exposición de resultados del trabajo.

- b. El Relator deberá entregar por escrito los resultados ajustados del trabajo una vez discutidos en clase, al día siguiente identificando el número clave a los componentes y del grupo.

- c. El trabajo desarrollado servirá para evaluar en conjunto al Grupo, con base en la exposición y el contenido del trabajo presentado por escrito.

CONPRE.TG1

17



EVALUACION FINAL 1A

A. VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda incluya una **V** para los enunciados verdaderos o una **F** para los falsos.

1. () Las disposiciones generales de la Contraloría General, deben considerar la dependencia: económica del ejecutivo, administrativa del legislativo y legal del judicial.
2. () El control moderno se basa en el establecimiento claro de las responsabilidades individuales.
3. () La comparación entre las acciones ejecutadas y las normas establecidas se llama control.
4. () La Contraloría General debe revisar y evaluar la calidad de las auditorías efectuadas por las unidades de auditoría interna.
5. () A la Contraloría le corresponde prescribir la forma y contenido de los informes financieros que han de presentar las entidades públicas.
6. () La función más importante de la Contraloría debe ser la Auditoría, para lo cual no es necesario aplicar las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
7. () El SIGEF es el Sistema Gubernamental Encargado de los Fondos.
8. () La Contabilidad Gubernamental, comprende el proceso de las operaciones patrimoniales y presupuestarias de las entidades privadas, expresadas en términos financieros.
9. () El subsistema de Tesorería comprende todos los componentes del proceso de percepción, depósitos y colocación de los recursos financieros públicos a disposición de las entidades públicas, para la cancelación de sus obligaciones.
10. () Es responsabilidad del área de Tesorería, establecer las necesidades de financiamiento por medio de préstamos, emisión de bonos y otros mecanismos.
11. () El control interno presupuestario es responsabilidad de cada entidad y organismo del sector público.

12. () Los presupuestos deben ser instrumentos del Sistema de Planificación y herramienta de la administración pública.
13. () El Control de los recursos públicos, según quién lo ejerce puede ser financiero y operativo y según su naturaleza, interno y externo.
14. () La acción de auditoría llevada a cabo por la Contraloría General, se realiza a través de equipos de auditores que analizan las cuentas presentadas a la Contraloría mensualmente.
15. () La Contraloría General debe evitar la participación en las decisiones y operaciones de las entidades públicas que tienen que ser examinadas por dicho organismo.
16. () Frecuentemente la Contraloría recibe consultas para asesoría técnica en áreas de su competencia, en estos casos debe cuidar en todo momento que cualquier asesoría no comprometa su independencia y objetividad.
17. () En regímenes democráticos la opinión ciudadana, el criterio público, se convierte en un medio regulador y en algún grado, contralor del ejercicio del poder por parte de las diversas funciones del estado.
18. () Los libros de entrada original contienen resúmenes de las transacciones financieras debidamente clasificadas que facilita la preparación de estados financieros.
19. () La auditoría interna es parte importante del control interno.
20. () Todo organigrama estructural asegura un efectivo control interno.
21. () La ecuación contable en el sector público deberá ser: Saldo anterior + ingresos - egresos = Saldo actual.
22. () La responsabilidad delimitada es un principio de control interno aplicable solamente en el manejo de las operaciones financieras.
23. () La administración financiera, para ser eficiente requiere una organización administrativa que incluya niveles jerárquicos con autoridad suficiente para la toma de decisiones.
24. () El subsistema de Tesorería debe programar el flujo de los recursos financieros públicos.
25. () El control interno debe estar presente en todos y cada uno de los subsistemas componentes del SIGEF.
26. () La contabilidad y la teneduría de libros son dos expresiones que tienen el mismo significado.

- 27. () El SAI, es el Sistema Antiguo de Información en el sector público Panameño.
- 28. () La auditoría gubernamental, no requiere ser planificada ni selectiva, ya que el manejo de los recursos públicos es confiable en todas las entidades.
- 29. () El control previo, no compromete a la Contraloría y se asegura su calidad porque es procesada automáticamente.
- 30. () La Ecuación contable: $A - P = \text{Patrimonio (capital)}$ es aplicable solo en el sector privado porque este sector obtiene utilidades.

B. ENUMERACION

- 1. Señale los componentes de un Sistema Integrado de Gestión Financiera y del Sistema de Auditoría Integral, señalando los Organos Rectores en cada caso.

SUBSISTEMAS	ORGANO RECTOR
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____

20

2.- Enumere 10 principios de Control Interno:

1. _____
2. _____
3. _____
4. _____
5. _____
6. _____
7. _____
8. _____
9. _____
10. _____

C. **CORRELACION:** En el espacio de la izquierda, registre el número del término que mejor defina al a los enunciados horizontales. Puede repetirse la respuesta (número).

- | | |
|---------------------------------|-------------------|
| A. Principio de control interno | F. Contabilidad |
| B. Administración | G. Control Previo |
| C. Caja-Bancos | H. C.G.R |
| D. Prácticas sanas | I. Presupuesto |
| E. Auditoría | J. Tesorería |

1. ___ En toda entidad pública se implantará el registro de sus transacciones financieras por partida doble.
2. ___ Plan de carácter financiero aplicable en un año fiscal.
3. ___ Solicitar cotizaciones de precios a proveedores de bienes o servicios.
4. ___ Separación de funciones entre la persona que mantiene el registro de control de las cuentas corrientes y la que elabora la conciliación bancaria
5. ___ Asegura la percepción y disponibilidad de los recursos financieros para atender las operaciones de las entidades.

6. Procedimientos de revisión relacionados con la disponibilidad presupuestaria, cumplimiento de requisitos legales y exactitud de las transacciones, antes de su autorización.
7. Ciencia social compuesta de principios, técnicas y prácticas aplicables en el manejo de las organizaciones públicas y privadas.
8. Le corresponde exclusivamente el control externo de los recursos públicos.
9. Recursos propiedad de la institución que por lo regular están representados por dinero y son parte de los activos circulantes.
10. Examen objetivo, sistemático, profesional, realizado con posterioridad a las operaciones.
11. Uso y mantenimiento del mínimo de cuentas bancarias.
12. Objetivamente es acción, realización de actividades para la consecución de un fin.
13. Produce informes financieros que muestran los resultados de las operaciones financieras y/o la situación financiera de un organismo gubernamental.
14. Da énfasis a las acciones correctivas que posibiliten el aumento de la eficiencia, efectividad y economía en las operaciones.
15. Si es ejercido por organismos distintos de la administración actora de las operaciones, se convierte en mecanismo para eludir responsabilidades.

22

D. CASO PRACTICO (Contabilidad)

De la siguiente lista de cuentas, luego de leerlas y estudiarlas detenidamente, proceda a clasificarlas según correspondan en: Ingresos, gastos, activos, (corriente o fijo), pasivos (corto o largo plazo) y patrimonio. Indique a cual de los estados financieros pertenece (Situación Financiera, Operaciones, Cambios en el Patrimonio, etc.)

CUENTAS	CLASIFICACION ESTADO FINANCIERO	
Edificios	_____	_____
Cuentas por pagar	_____	_____
Inventarios	_____	_____
Remuneraciones	_____	_____
Vehículos	_____	_____
Compra de bienes de capital.	_____	_____
Impuestos recaudados	_____	_____
Hipotecas por pagar	_____	_____
Terreno	_____	_____
Caja	_____	_____
Cuentas por cobrar	_____	_____
Venta Bienes	_____	_____
Vehículos	_____	_____
Pago luz y agua	_____	_____
Caja Chica	_____	_____

23



EVALUACION SOSRPREIVA 1-INTCON.

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda ubique una **V** para los enunciados verdaderos o **F** para los falsos.

1. () La Contraloría no debe llevar a cabo exámenes especiales con respecto a los ingresos de las entidades públicas.
2. () La Contraloria debe formular recomendaciones para mejorar las operaciones y actividades de las entidades y organismos sujetos a su control.
3. () Como la función mas importante de la Contraloria General es la Auditoría, dicho organismo debe adherirse a las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.
4. () El Sistema Integrado de Gerencia Financiera
5. () SIGEF debe lograr la elaboración periódica de un conjunto de Estados Financieros de cada entidad u organismo que presente los resultados de las operaciones, su situación financiera, los cambios operados en ella y en su patrimonio.
6. () El Sistema de Control de los Recursos Públicos debe garantizar a los servidores un ambiente adecuado que facilite la inmoralidad y combata la integridad de sus empleados.
7. () El control administrativo es el plan de organización, procedimientos y registros que conciernen a los procesos de la custodia y salvaguardia de los recursos y verificación de la confiabilidad de los registros contables, estados financieros e información financiera gerencial.
8. () La Contraloria General " Moderna " debe evitar la participación en las decisiones y operaciones de las entidades públicas que tienen que ser examinadas por dicho organismo.
9. () El enfoque positivo que se debe mantener en las labores de control, es difícil para las Contralorias que por muchos años se han dedicado a la tarea de encontrar irregularidades.
10. () Se puede afirmar que el ejercicio del poder lleva implícita la idea y el funcionamiento del control.

11. () Dado que el control en muy pocos casos puede ser realizado exhaustivamente, la entidad Fiscalizadora Superior tendrá que limitarse en general, al procedimiento de muestreo.
12. () Los métodos de control, deben adaptarse continuamente a los progresos de las ciencias y técnicas relacionadas con las operaciones.
13. () El control desafortunadamente ha entrado a una etapa de perfeccionamiento mediante la "Auditoría" elaborando principios básicos que conspiran con el control previo y apoyan la independencia.
14. () La acción de auditoría llevada a cabo por la Contraloría se realiza a través de equipos de auditoría que realizan sus labores revisando las "Cuentas" que las entidades envían a la sede de la Contraloría.
15. () La Contraloría debe efectuar el control parcial o total de proyectos de obras públicas empleando las técnicas necesarias para lograr el control de cada una de sus fases.
16. () El personal de la Contraloría General, debe ser titulado a nivel universitario y ser seleccionados estrictamente para asegurar su idoneidad en el puesto a desempeñar.

25



TRABAJO DE GRUPOS 1-INTCON

Analice las disposiciones legales que norman el funcionamiento del Organismo Superior de Control (OSC), específicamente aquellas que determinan el control de los recursos públicos. Discuta en el grupo si las mismas son suficientes para cumplir con las responsabilidades del OSC o requieren ampliaciones, modificaciones o la reglamentación; para tal efecto, considere: los temas, enfoques, experiencias o propuestas técnicas expuestas en el Curso de Control Gubernamental.

INSTRUCCIONES GENERALES:

- a) El Grupo deberá nombrar un RELATOR, quién expondrá verbalmente los resultados del trabajo realizado.
- b) Al día siguiente, al inicio de clases, el Jefe de grupo, entregará por escrito, los resultados del trabajo ajustado, luego de la discusión en clase, señalando el número clave individual asignado en el curso a cada miembro del grupo.
- c) El trabajo será materia de evaluación, considerando la calidad de la presentación del relator y la participación de los componentes de grupo ayudando en la exposición y mediante el documento preparado por escrito.
- d) Actuará como moderador de las exposiciones, un participante designado por el Curso, con el apoyo del Instructor .

26



TRABAJO DE GRUPOS 4-CONPRE

Considerando los Principios, sistemas, organización, flujo de información y responsabilidades inmersas en los sistemas que conforman la administración financiera en el sector público. Discuta en el grupo lo siguiente:

1. Cinco áreas críticas significativas determinando la situación que se presenta (condiciones), las disposiciones legales o normas, (criterios), las causas y los efectos que originan las deficiencias.
2. Formule las principales recomendaciones que mejoren las deficiencias determinadas.

INSTRUCCIONES GENERALES

- a. El grupo conformado procederá a nombrar un RELATOR, que a la vez hará las funciones de jefe de grupo y realizará la exposición de resultados del trabajo.
- b. El Relator deberá entregar por escrito los resultados ajustados del trabajo una vez discutidos en clase, al día siguiente identificando el número clave a los componentes y del grupo.
- c. El trabajo desarrollado servirá para evaluar en conjunto al Grupo, con base en la exposición y el contenido del trabajo presentado por escrito.

CONPRE.TOI

27



EVALUACION FINAL 1A

A. VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda incluya una **V** para los enunciados verdaderos o una **F** para los falsos.

1. () Las disposiciones generales de la Contraloría General, deben considerar la dependencia: económica del ejecutivo, administrativa del legislativo y legal del judicial.
2. () El control moderno se basa en el establecimiento claro de las responsabilidades individuales.
3. () La comparación entre las acciones ejecutadas y las normas establecidas se llama control.
4. () La Contraloría General debe revisar y evaluar la calidad de las auditorías efectuadas por las unidades de auditoría interna.
5. () A la Contraloría le corresponde prescribir la forma y contenido de los informes financieros que han de presentar las entidades públicas.
6. () La función más importante de la Contraloría debe ser la Auditoría, para lo cual no es necesario aplicar las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
7. () El SIGEF es el Sistema Gubernamental Encargado de los Fondos.
8. () La Contabilidad Gubernamental, comprende el proceso de las operaciones patrimoniales y presupuestarias de las entidades privadas, expresadas en términos financieros.
9. () El subsistema de Tesorería comprende todos los componentes del proceso de percepción, depósitos y colocación de los recursos financieros públicos a disposición de las entidades públicas, para la cancelación de sus obligaciones.
10. () Es responsabilidad del área de Tesorería, establecer las necesidades de financiamiento por medio de préstamos, emisión de bonos y otros mecanismos.
11. () El control interno presupuestario es responsabilidad de cada entidad y organismo del sector público.

12. () Los presupuestos deben ser instrumentos del Sistema de Planificación y herramienta de la administración pública.
13. () El Control de los recursos públicos, según quién lo ejerce puede ser financiero y operativo y según su naturaleza, interno y externo.
14. () La acción de auditoría llevada a cabo por la Contraloría General, se realiza a través de equipos de auditores que analizan las cuentas presentadas a la Contraloría mensualmente.
15. () La Contraloría General debe evitar la participación en las decisiones y operaciones de las entidades públicas que tienen que ser examinadas por dicho organismo.
16. () Frecuentemente la Contraloría recibe consultas para asesoría técnica en áreas de su competencia, en estos casos debe cuidar en todo momento que cualquier asesoría no comprometa su independencia y objetividad.
17. () En regímenes democráticos la opinión ciudadana, el criterio público, se convierte en un medio regulador y en algún grado, contralor del ejercicio del poder por parte de las diversas funciones del estado.
18. () Los libros de entrada original contienen resúmenes de las transacciones financieras debidamente clasificadas que facilita la preparación de estados financieros.
19. () La auditoría interna es parte importante del control interno.
20. () Todo organigrama estructural asegura un efectivo control interno.
21. () La ecuación contable en el sector público deberá ser: Saldo anterior + ingresos - egresos = Saldo actual.
22. () La responsabilidad delimitada es un principio de control interno aplicable solamente en el manejo de las operaciones financieras.
23. () La administración financiera, para ser eficiente requiere una organización administrativa que incluya niveles jerárquicos con autoridad suficiente para la toma de decisiones.
24. () El subsistema de Tesorería debe programar el flujo de los recursos financieros públicos.
25. () El control interno debe estar presente en todos y cada uno de los subsistemas componentes del SIGEF.
26. () La contabilidad y la teneduría de libros son dos expresiones que tienen el mismo significado.

- 27. () El SAI, es el Sistema Antiguo de Información en el sector público Panameño.
- 28. () La auditoría gubernamental, no requiere ser planificada ni selectiva, ya que el manejo de los recursos públicos es confiable en todas las entidades.
- 29. () El control previo, no compromete a la Contraloría y se asegura su calidad porque es procesada automáticamente.
- 30. () La Ecuación contable: $A - P = \text{Patrimonio (capital)}$ es aplicable solo en el sector privado porque este sector obtiene utilidades.

B. ENUMERACION

- 1. Señale los componentes de un Sistema Integrado de Gestión Financiera y del Sistema de Auditoría Integral, señalando los Organos Rectores en cada caso.

SUBSISTEMAS	ORGANO RECTOR
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____

10

2.- Enumere 10 principios de Control Interno:

1. _____
2. _____
3. _____
4. _____
5. _____
6. _____
7. _____
8. _____
9. _____
10. _____

C. **CORRELACION:** En el espacio de la izquierda, registre el número del término que mejor defina al a los enunciados horizontales. Puede repetirse la respuesta (número).

- | | |
|---------------------------------|-------------------|
| A. Principio de control interno | F. Contabilidad |
| B. Administración | G. Control Previo |
| C. Caja-Bancos | H. C.G.R |
| D. Prácticas sanas | I. Presupuesto |
| E. Auditoría | J. Tesorería |

1. ___ En toda entidad pública se implantará el registro de sus transacciones financieras por partida doble.
2. ___ Plan de carácter financiero aplicable en un año fiscal.
3. ___ Solicitar cotizaciones de precios a proveedores de bienes o servicios.
4. ___ Separación de funciones entre la persona que mantiene el registro de control de las cuentas corrientes y la que elabora la conciliación bancaria
5. ___ Asegura la percepción y disponibilidad de los recursos financieros para atender las operaciones de las entidades.

21

6. Procedimientos de revisión relacionados con la disponibilidad presupuestaria, cumplimiento de requisitos legales y exactitud de las transacciones, antes de su autorización.
7. Ciencia social compuesta de principios, técnicas y prácticas aplicables en el manejo de las organizaciones públicas y privadas.
8. Le corresponde exclusivamente el control externo de los recursos públicos.
9. Percursos propiedad de la institución que por lo regular están representados por dinero y son parte de los activos circulantes.
10. Examen objetivo, sistemático, profesional, realizado con posterioridad a las operaciones.
11. Uso y mantenimiento del mínimo de cuentas bancarias.
12. Objetivamente es acción, realización de actividades para la consecución de un fin.
13. Produce informes financieros que muestran los resultados de las operaciones financieras y/o la situación financiera de un organismo gubernamental.
14. Da énfasis a las acciones correctivas que posibiliten el aumento de la eficiencia, efectividad y economía en las operaciones.
15. Si es ejercido por organismos distintos de la administración actora de las operaciones, se convierte en mecanismo para eludir responsabilidades.

D. CASO PRACTICO (Contabilidad)

De la siguiente lista de cuentas, luego de leerlas y estudiarlas detenidamente, proceda a clasificarlas según correspondan en: Ingresos, gastos, activos, (corriente o fijo), pasivos (corto o largo plazo) y patrimonio. Indique a cual de los estados financieros pertenece (Situación Financiera, Operaciones, Cambios en el Patrimonio, etc.)

CUENTAS	CLASIFICACION ESTADO FINANCIERO	
Edificios	_____	_____
Cuentas por pagar	_____	_____
Inventarios	_____	_____
Remuneraciones	_____	_____
Vehículos	_____	_____
Compra de bienes de capital.	_____	_____
Impuestos recaudados	_____	_____
Hipotecas por pagar	_____	_____
Terreno	_____	_____
Caja	_____	_____
Cuentas por cobrar	_____	_____
Venta Bienes	_____	_____
Vehículos	_____	_____
Pago luz y agua	_____	_____
Caja Chica	_____	_____



EVALUACION SOSRPREIVA 1-INTCON.

VERDADERO O FALSO: En el paréntesis de la izquierda ubique una **V** para los enunciados verdaderos o **F** para los falsos.

1. () La Contraloría no debe llevar a cabo exámenes especiales con respecto a los ingresos de las entidades públicas.
2. () La Contraloria debe formular recomendaciones para mejorar las operaciones y actividades de las entidades y organismos sujetos a su control.
3. () Como la función mas importante de la Contraloria General es la Auditoría, dicho organismo debe adherirse a las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.
4. () El Sistema Integrado de Gerencia Financiera
5. () SIGEF debe lograr la elaboración periódica de un conjunto de Estados Financieros de cada entidad u organismo que presente los resultados de las operaciones, su situación financiera, los cambios operados en ella y en su patrimonio.
6. () El Sistema de Control de los Recursos Públicos debe garantizar a los servidores un ambiente adecuado que facilite la inmoralidad y combata la integridad de sus empleados.
7. () El control administrativo es el plan de organización, procedimientos y registros que conciernen a los procesos de la custodia y salvaguardia de los recursos y verificación de la confiabilidad de los registros contables, estados financieros e información financiera gerencial.
8. () La Contraloria General " Moderna " debe evitar la participación en las decisiones y operaciones de las entidades públicas que tienen que ser examinadas por dicho organismo.
9. () El enfoque positivo que se debe mantener en las labores de control, es difícil para las Contralorias que por muchos años se han dedicado a la tarea de encontrar irregularidades.
10. () Se puede afirmar que el ejercicio del poder lleva implícita la idea y el funcionamiento del control.

11. () Dado que el control en muy pocos casos puede ser realizado exhaustivamente, la entidad Fiscalizadora Superior tendrá que limitarse en general, al procedimiento de muestreo.
12. () Los métodos de control, deben adaptarse continuamente a los progresos de las ciencias y técnicas relacionadas con las operaciones.
13. () El control desafortunadamente ha entrado a una etapa de perfeccionamiento mediante la "Auditoría" elaborando principios básicos que conspiran con el control previo y apoyan la independencia.
14. () La acción de auditoría llevada a cabo por la Contraloría se realiza a través de equipos de auditoría que realizan sus labores revisando las "Cuentas" que las entidades envían a la sede de la Contraloría.
15. () La Contraloría debe efectuar el control parcial o total de proyectos de obras públicas empleando las técnicas necesarias para lograr el control de cada una de sus fases.
16. () El personal de la Contraloría General, debe ser titulado a nivel universitario y ser seleccionados estrictamente para asegurar su idoneidad en el puesto a desempeñar.



TRABAJO DE GRUPOS 1-INTCON

Analice las disposiciones legales que norman el funcionamiento del Organismo Superior de Control (OSC), específicamente aquellas que determinan el control de los recursos públicos. Discuta en el grupo si las mismas son suficientes para cumplir con las responsabilidades del OSC o requieren ampliaciones, modificaciones o la reglamentación; para tal efecto, considere: los temas, enfoques, experiencias o propuestas técnicas expuestas en el Curso de Control Gubernamental.

INSTRUCCIONES GENERALES:

- a) El Grupo deberá nombrar un RELATOR, quién expondrá verbalmente los resultados del trabajo realizado.
- b) Al día siguiente, al inicio de clases, el Jefe de grupo, entregará por escrito, los resultados del trabajo ajustado, luego de la discusión en clase, señalando el número clave individual asignado en el curso a cada miembro del grupo.
- c) El trabajo será materia de evaluación, considerando la calidad de la presentación del relator y la participación de los componentes de grupo ayudando en la exposición y mediante el documento preparado por escrito.
- d) Actuará como moderador de las exposiciones, un participante designado por el Curso, con el apoyo del Instructor .



CAPITULO 1. CONTROL GUBERNAMENTAL MODERNO

1. Introducción al Control Gubernamental

El desarrollo económico, técnico, industrial y social, empuja a un total e ineludible cambio de estructuras y procedimientos administrativos, a la adopción de sistemas modernos y actualizados de control, a la capacitación, entrenamiento, orientación y especialización de los servidores públicos, ya que ellos constituyen el factor más importante para los cambios que se propugnan.

El sector privado, en forma individual, siempre ha estado actualizado y es el que más provecho obtiene de las corrientes modernas y técnicas de la administración, de la economía, de las finanzas y del control, a fin de maximizar el rendimiento y salvaguardar sus recursos, ya que el objetivo fundamental es el de obtener también el máximo lucro.

En cambio, el sector público, administrador de la macro empresa que es el Estado, en la mayoría de los sectores y áreas tiene un notorio nivel secundario de administración y control, a pesar de que cuenta con los recursos materiales y financieros más importantes para el desarrollo. Además, tiene bajo su responsabilidad servicios vitales como: educación, salubridad, obras públicas, agricultura, exploración y explotación de recursos naturales, entre otros y por su propia naturaleza, el principal objetivo es prestar servicios que deben ser de la mejor calidad.

De conformidad con las disposiciones de la Ley, los Organismos Superiores de Control (OSC) han visto la necesidad imperiosa de que también en el sector público se adopten las corrientes modernas y técnicas de administración y de control, con el objeto de que los recursos de la República sean explotados, recaudados y utilizados en forma correcta, eficiente y económica, para lo cual debe adoptar sistemas modernos y dinámicos de administración, administración financiera, tesorería, contabilidad, control interno y Auditoría; para esto, se requiere el entrenamiento de su personal.

2. El Recurso Humano – Punto de Apoyo de la Transformación

Por lo expuesto, se ha estimado conveniente que los servidores de los Organismos Superiores de Control y funcionarios del Sector Público que tienen a su cargo las funciones de control interno y externos, de mando, ejecución y la custodia de los recursos humanos, financieros y materiales, asistan a este curso, para cruzar ideas, exponer inquietudes, motivar y predisponer la voluntad de todos y cada uno, hacia

una estrecha colaboración orientada a lograr los propósitos, metas y objetivos que sus entidades y organismos se han propuesto alcanzar.

3. Los Organismos Superiores de Control (OSC)

Son las entidades, con privativa competencia para el ejercicio del control externo de los recursos públicos. deben ser los órganos centrales rectores de un sistema integrado de administración financiera y control, con facultades normativas para la implantación y funcionamiento de los sistemas de contabilidad y de control, así como para realizar consolidaciones de la información financiera de la entidades y organismos del sector público.

Los OSC robustecen la calidad técnica y objetiva de sus labores con la autonomía e independencia establecida por la Constitución Política y las regulaciones de su Ley Orgánica.

3.1 Principales funciones y facultades

Las funciones y facultades más importantes deben ser:

- a. Efectuar auditorías financieras y operacionales de las entidades y organismos sujetos a su control, de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y de evaluar la calidad de las auditorías efectuadas por las unidades de auditoría interna.
- b. Calificar, seleccionar y contratar firmas privadas para efectuar auditorías independientes en las entidades y organismos sujetos a su control y supervisar sus labores.
- c. Efectuar exámenes (estudios) especiales aplicando las técnicas de auditoría.
- d. Efectuar el control parcial o total, de proyectos de obras públicas empleando las técnicas necesarias para lograr el control de cada una de sus fases;
- e. Llevar a cabo exámenes especiales con respecto a los ingresos de las entidades y organismos públicos, especialmente a los efectos siguientes:
 - o Recomendar mejoras a los procedimientos relacionados con el ciclo económico administrativo de los ingresos. Determinación, liquidación, recaudación, depósito y registro de los ingresos; sean estos tributarios o no tributarios, tasas derechos patrimoniales, deuda pública, cuidando no invadir el campo de acción o jurisdicción del administrador tributario.
- f. Dictar y actualizar los reglamentos, políticas, normas, manuales e instructivos de acuerdo con la Ley, respecto a las siguientes materias:

- Contabilidad Gubernamental (incluyendo la consolidación de la información financiera).
- Control de los proyectos de obras públicas.
- Control de los sistemas de procesamiento automático de datos; y Sistema Presupuestario.
- El conjunto de normas relativa a esta materia.
- La consolidación de la información financiera.

El Sub-sistema de contabilidad gubernamental, regirá para todas las entidades y organismos del sector público.

Se establecerá un Sub-sistema único de contabilidad, que comprenderá el registro e informe de todas las actividades financieras sin excepción alguna. En dicho sistema se incluirán también todos los recursos financieros y materiales que pertenezcan a terceros, de manera que ningún recurso quede excluido del registro e informe, a través del sistema contable.

5.2 El Sub-Sistema de Tesorería

Comprende todos los componentes del proceso de percepción, depósitos y colocación de los recursos financieros públicos a disposición de las entidades y organismos del sector público, para la cancelación oportuna de sus obligaciones, y de utilización de dichos recursos, de acuerdo a los planes y presupuestos correspondientes.

La finalidad primordial del Sub-Sistema de Tesorería es establecer los mecanismos que aseguren la percepción y disponibilidad de los recursos financieros necesarios para atender las operaciones de las entidades y organismos del sector público, garantizándolas la recepción oportuna de los mismos, sin demoras, de acuerdo a un plan de flujo de recursos financieros.

Sus objetivos principales son:

- Programar el flujo de los recursos financieros públicos.
- Establecer las necesidades de financiamiento por medio de préstamos, emisión de bonos y otros mecanismos.
- Captar oportunamente todos los ingresos tributarios y no tributarios y obtener los recursos provenientes de las operaciones de crédito público.
- Depositar inmediatamente, en los depositarios oficiales, los recursos financieros obtenidos.
- Administrar los recursos financieros de manera eficiente, efectiva y económica.

- Asegurar el óptimo rendimiento de los recursos financieros, temporalmente no necesarios, mediante su inversión a corto plazo.
- Garantizar la disponibilidad de los recursos financieros necesarios en períodos de insuficiencia temporal, por medio de préstamos u otras operaciones de crédito a corto plazo.
- Poner a disposición de las entidades y organismos del sector público los recursos financieros del Gobierno Nacional, con oportunidad y de acuerdo con las necesidades preestablecidas, para la cancelación de sus obligaciones legalmente exigibles.
- Asegurar en las entidades y organismos del sector público, autofinanciados o con autonomía financiera, la adecuada programación del flujo de recursos financieros y la racional administración de los mismos.

Sus componentes son los procesos de percepción y depósito de los recursos financieros públicos, la colocación de los mismos a disposición de las entidades u organismos del sector público, y la utilización de dichos recursos por los precitados organismos o entidades.

El sub-sistema rige para todos los recursos financieros de las entidades u organismos del sector público.

5.3 El Sub-Sistema de Presupuesto

El presupuesto comprende las técnicas, métodos y procedimientos empleados en las etapas de programación, formulación, aprobación, ejecución, control, evaluación y liquidación, que conforman el ciclo presupuestario.

La finalidad primordial del sub-sistema es establecer en cada entidad y organismo del sector público, métodos y procedimientos de administración presupuestaria aptos para alcanzar los objetivos y metas de los planes de desarrollo, con la integración y mejor utilización de los recursos humanos, materiales y financieros.

Los objetivos principales del Sub-sistema de Presupuesto son:

- Orientar los recursos disponibles, coordinada y armónicamente, al logro de los objetivos prioritarios para el desarrollo económico y social del país;
- Obtener que los presupuestos del Gobierno Nacional y de las demás entidades y organismos del sector público sean fiel expresión de los proyectos y programas para un período determinado y los instrumentos adecuados para concretarlos;

- Asegurar el cumplimiento de cada una de las etapas del ciclo presupuestario, en el tiempo y forma requeridos, para la buena marcha de la administración pública;
- Lograr que la etapa de aprobación de los presupuestos se cumpla antes de la iniciación de cada período;
- Asegurar que la ejecución presupuestaria se programe y desarrolle coordinadamente, utilizando las técnicas apropiadas y asignando los recursos según las necesidades de cada sector, programa y proyecto;
- Facilitar el control interno presupuestario por parte de cada entidad y organismo del sector público.
- Utilizar la ejecución y evaluación presupuestarias como elementos dinámicos para la corrección de desviaciones en la programación de las acciones;
- Utilizar a los presupuestos como instrumentos de planificación y como herramienta de administración; y
- Conseguir la presentación oportuna de información comparativa entre las estimaciones presupuestarias y los resultados de las operaciones.

Son componentes del sub-sistema los presupuestos del Gobierno Nacional, los de las demás entidades y organismos del sector público y los procesos de regulación y consolidación de la información presupuestaria.

El Sub-Sistema Rige para los presupuestos de todas las entidades y organismos del sector público.

5.4 El Control de los Recursos Públicos

Comprende el conjunto de leyes, reglamentos, normas, métodos y procedimientos que rigen las actividades de las entidades y organismos del sector público, en lo concerniente al control de su gestión y al ejercicio de las facultades, autoridad y obligaciones de sus servidores, las acciones que deben llevarse a cabo para precautelar y verificar que sus recursos humanos, materiales y financieros se administren en forma correcta, eficiente, efectiva y económica y que se logren los fines, metas y objetivos programados.

6. Objetivos del Control

- Dinamizar la actividad administrativa de las entidades y organismos sujetos a la ley.
- Establecer un control interno confiable.

- Garantizar a los servidores un ambiente adecuado que fortalezca su moralidad e integridad.
- Aumentar la productividad de las entidades y organismos del Sector Público.
- Salvaguardar los recursos públicos.
- Aumentar la eficiencia, efectividad y economía en las operaciones gubernamentales y en el uso de sus recursos.
- Fomentar el cumplimiento de las disposiciones legales, normas y políticas pertinentes.
- Facilitar el logro de las metas y objetivos programados.

7. Medios para Establecer el Control

El control moderno debe contar con:

- Estatuto legal básico, reglamentos y directrices necesarios para el control y la capacidad para su ejercicio.
- Conocimiento y aceptación general de los objetivos establecidos.
- Plan de organización y acción (planes operativos).
- Unidades de organización claramente definidas, con autoridad delegada y delimitada.
- Evidencia de que se ha asumido la responsabilidad para el ejercicio de la autoridad.
- Identificación de las funciones y actividades a ser llevadas a cabo: y, las metas que logrará cada unidad de la organización.
- Política general claramente definida que oriente las operaciones de la entidad.
- Revisiones continuas del flujo de las operaciones por medio de informes internos (realimentación) y observaciones directas, seguidas por decisiones que llevan a tomar medidas en cuanto a los cambios propuestos.
- Exámenes independientes, profesionales, periódicos y posteriores a la ejecución de las actividades financieras, administrativas y técnicas (auditorías internas y externas).

3. Tipos de Control

El control se puede clasificar:

Según quién lo ejerce

Control Interno. Comprende el plan de organización y el conjunto de medios adoptados por la entidad pública para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia en las operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados.

Control Externo. Es el conjunto de procedimientos, técnicas y métodos aplicados en una entidad por la Contraloría Institución de Auditoría, con el fin de verificar y evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales, normas, políticas y reglamentos; determinar el grado de eficiencia, efectividad y economía con que han utilizados los recursos humanos, materiales y financieros; evaluar el logro de las metas y objetivos programados, formular las recomendaciones para mejorar las operaciones y tramitar las acciones correctivas necesarias conforme la ley o reglamentos.

Según su naturaleza

Control Financiero. Es el plan de organización, procedimientos y registros que conciernen a la custodia y salvaguardia de los recursos y verificación de la exactitud, veracidad y confiabilidad de los registros contables, estados financieros e información financiera gerencial.

Control Administrativo. Es el plan de organización, procedimientos y registros que conciernen a los procesos de decisión que llevan a la autorización de transacciones y actividades para fomentar la eficiencia de las operaciones, la observancia de la política prescrita y el cumplimiento de las metas y objetivos programados.

Según el momento de su aplicación

Control Previo. Es el conjunto de mecanismos y procedimientos que deben establecer las entidades y organismos públicos para analizar las operaciones que hayan proyectado realizar antes de su autorización o de que ésta surta sus efectos.

Control Posterior. Es el examen posterior de las operaciones financieras o administrativas que se practica en las entidades y organismos por medio de la auditoría gubernamental, por parte de la Contraloría Generala o las Unidades de Auditoría Interna.

9. Ventajas del Control Moderno

- Estimular la eficiencia, efectividad y economía en el logro de las metas y objetivos del Gobierno.
- Garantizar a los servidores un medio ambiente que fortalezca, su moralidad e integridad.
- Salvaguardar y asegurar la adecuada utilización de los recursos públicos.
- Fomentar la productividad de las entidades y organismos del sector público.
- Permitir a las entidades y organismos públicos una flexibilidad en la aplicación de los sistemas de control interno según sus características y necesidades.
- Suministrar informes independientes y efectivos sobre las actividades administrativas y financieras de las entidades y organismos públicos.
- Fomentar el cumplimiento de las disposiciones legales, normas y políticas pertinentes.
- Facilitar el logro de las metas y objetivos programados, en cada institución.
- Promover programas de perfeccionamiento, entrenamiento y de desarrollo profesional.
- Facilitar la evaluación del rendimiento individual y la consecuente promoción.
- Proteger la honradez e integridad personal, evitando poner en duda, la reputación de los servidores.
- Establecer con claridad las responsabilidades individuales.
- Incentivar una gerencia pública moderna, responsable y eficaz para que sus decisiones sean tomadas en base de información, confiable y oportuna.
- Alentar un espíritu de moralidad, estabilidad y garantías personales.

10. La Formación del Servidor Público

Los centros de entrenamiento y capacitación para la administración financiera y el control, se encargarán de promover el desarrollo profesional del personal responsable de la gestión financiera y del control de los recursos del sector público.

Para el servidor público es importante la existencia de estos centros, ya que tienen asegurada su actualización técnica y profesional, así como su propia proyección personal hacia la eficiencia y la efectividad en el cumplimiento de sus funciones.

La Contraloría General u OSC para permitir el mantenimiento de un nivel técnico alto debe llevar a cabo, a través de una unidad especializada de adiestramiento, un programa continuo de entrenamiento técnico y desarrollo profesional para su propio personal. Debe ejecutar cursos básicos en contabilidad y auditoría gubernamental, y otros temas importantes y modernos de control.

Después de lograr el entrenamiento básico de acuerdo a las necesidades de su personal y definir un programa de capacitación para todo nuevo servidor, es necesario también realizar seminarios que permitan la actualización técnica y el conocimiento de nuevas técnicas y aplicaciones incluyendo estudios sobre el control de sistemas electrónicos de procesamiento de datos, auditoría operacional y gerencia moderna, así como eventos que permitan el intercambio de experiencias prácticas.

La Institución de Auditoría, a través de su Centro de Capacitación debe mantener, programas de entrenamiento para los servidores públicos responsables de los sistemas financieros y administrativos; involucrados en el proceso de control interno; asegurando que ellos incluyan en los sistemas bajo su responsabilidad los procedimientos necesarios para asegurar el control interno adecuado sobre los recursos públicos y su empleo de la manera más eficiente, efectiva y económica.

11. Protección a los Servidores Públicos

El deber del Gobierno y el titular de cada organismo público, es ofrecer y garantizar a sus colaboradores el ambiente adecuado que fortalezca las virtudes y cualidades de dignidad, moralidad e integridad, ya que es obvio que la idoneidad del personal es una de las principales columnas sobre las que se apoya una administración eficaz y cuyos resultados permiten llegar a las metas propuestas.

Es imperativo que el recurso humano, que constituye la fuerza motriz del éxito en las actividades administrativas y financieras de las entidades y organismos públicos, sea amparado por los poderes estatales y las disposiciones legales.

Para afirmar lo mencionado anteriormente, la Ley Orgánica, de los OSC requerirá el funcionamiento de unidades de entrenamiento y especialización, en consecuencia, a más de establecer deberes y atribuciones, obliga a la capacitación, actualización y proyección profesional del servidor, que permita poner en marcha, a corto plazo, modernos sistemas de Administración Financiera y Control.

En conclusión, el Gobierno tiene la obligación permanente de hacer significativos esfuerzos para dar a los servidores públicos, en general, el respaldo y garantías necesarias para el fortalecimiento de su honradez, honorabilidad, integridad y estabilidad, y poder exigir el máximo grado de eficiencia, efectividad y corrección.

12. Estructura y Control en las Empresas

El sector denominado *productivo* o de las empresas no sólo se refiere a las empresas de carácter privado, sino que también incluye a aquellas denominadas de economía mixta en las que fluyen, tanto el capital público como el capital privado, y a las empresas conocidas como estatales o públicas.

La tendencia moderna de los estados, es la de fortalecer el sector productivo, tanto el empresarial público como privado, mediante la utilización de múltiples mecanismos de fomento, como las empresas de economía mixta y las empresas públicas.

Se ha podido apreciar que, el mayor volumen de la inversión y por lo tanto la mayor responsabilidad en el logro de las metas del desarrollo están siendo asignadas al sector empresarial público, privado y mixto.

Visto así el problema de la estructura del sector empresarial, y recordando la importancia que para la gerencia y el proceso administrativo tiene la función control, fácilmente se colige que es en este sector donde el poder político debe entregar su mayor preocupación y cuidado, para que la eficiencia de la función control contribuya de modo efectivo al logro de las metas del crecimiento económico y el desarrollo social.

Es conveniente notar que en los distintos países la asignación de tareas a las empresas tanto públicas como, en alguna medida, a las de economía mixta, se ha concretado principalmente en aquellas actividades conocidas como infraestructura económica y aquellas actividades del sector denominado productivo.

Específicamente más la asignación de tareas al sector empresarial, especialmente público y de economía mixta, aparece que con frecuencia cada vez mayor los estados han creado empresas públicas, corporaciones y compañías de economía mixta, para programas de transporte, de la energía y electrificación, los acueductos y el agua potable, las comunicaciones, la regulación del mercado, mediante la participación en la comercialización de productos de primera necesidad, el monopolio de determinada producción y en algunos casos, la producción y la comercialización de minerales metálicos y no metálicos.

La importancia de este sector empresarial público en el desarrollo económico y social es tan grande que los distintos países han procurado favorecerle con regímenes especiales para el manejo de sus recursos humanos, procurando incentivarlos mediante remuneraciones preferentes, independizándolos de la confrontación y lucha política por medio de sistemas descentralizados del poder central respecto a la presupuestación y el financiamiento. No es falso afirmar que, en la mayor parte de países, el peso de la responsabilidad del desarrollo descansa en los organismos oficiales de este sector empresarial.

Con estos antecedentes, fácilmente podemos concluir afirmando que, en ninguna parte del sector público como en el de sus empresas, se debe hacer presente la función administrativa del control aplicando las más modernas y eficientes técnicas, tanto del denominado control interno, como del control externo independiente.

13. Principios

13.1 Independencia

El control, afortunadamente ha entrado a una etapa de perfeccionamiento y mediante la "Auditoría", ha elaborado los principios básicos que lo inspiran. Uno de tales principios es el de la independencia.

Las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas* son las medidas de la calidad cuyo uso se ha extendido tan ampliamente, en el ejercicio de la profesión que se han convertido en los requisitos cuyo cumplimiento es obligatorio para efectuar una auditoría aceptable.

La segunda de dichas normas establece que "en todos los asuntos relacionados con el examen el auditor debe mantener independencia de criterio", exigencia ésta que ha de ser observada tanto en el sector privado como en el sector público.

En el sector público, los organismos estatales encargados del ejercicio del control, se tornan cada vez más independientes, y las legislaciones de los diversos países tienden a garantizarles en forma creciente, esa independencia.

La organización internacional, mundial y regional de los organismos superiores de control, ha constituido uno de los medios más eficaces para crear la doctrina y profesionalizar el ejercicio del control público a nivel universal.

Los países miembros de la Organización de las Naciones Unidas, crearon la Organización Internacional de Organismos Superiores de Control "INTOSAI", que a partir de 1953 y en forma trienal celebra sus congresos ordinarios, en los que se discuten los problemas de control. Los países latinoamericanos crearon el ILACIF que también ha celebrado ya nueve congresos. Europa cuenta con el EUROSAI, Africa con el AFROSAI y Asia con el ASOSAI.

En el congreso mundial de INTOSAI celebrado en Lima, Perú en 1977, se suscribió por los Estados Miembros, entre los 94 países asistentes, lo que se denomina la *Declaración de Lima*.

Dicha declaración recoge las resoluciones de los Congresos mundiales de la Habana, Cuba, de 1953; de Bruselas, Bélgica, de 1956; de Río de Janeiro, Brasil de 1959; de Viena, Austria, de 1962; de Jerusalén, Israel, de 1965; de Tokio, Japón, de 1968; de Montreal, Canadá, de 1971; de Madrid, España, de 1974; ella constituye la más rica expresión doctrinaria que sobre el control público se haya

elaborado jamás, y es el modelo al que los países miembros se esfuerzan por llegar.

El Artículo 5 de dicha declaración, relativo a la Independencia de los Organos Superiores de Control, dice textualmente:

"1. Una entidad Fiscalizadora Superior, sólo puede cumplir eficazmente sus funciones si es independiente de la institución controlada y se halla protegida contra influencias exteriores".

"2. Aunque una independencia absoluta respecto de los demás Organos estatales es imposible, por estar ella misma inserta en la totalidad estatal, la entidad Fiscalizadora Superior debe gozar de la independencia funcional, y organizativa necesaria, para el cumplimiento de sus funciones".

"3. La Entidad Fiscalizadora Superior y el grado de su independencia, deben regularse en la Constitución; los aspectos concretos podrán ser regulados por medio de las leyes. Especialmente debe gozar de una protección legal, suficiente, garantizada por un tribunal supremo, contra cualquier ingerencia en su independencia y sus competencias de control".

"4. Refiriéndose a la independencia de los miembros y funcionarios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, la declaración en su Art. 6 dice:

1. La independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, está inseparablemente unida a la independencia, de sus miembros. Por miembros, hay que entender aquellas personas a quienes corresponde tomar decisiones propias de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y representarlas, bajo su responsabilidad, en lo externo, es decir, los miembros de un colegio facultado para tomar decisiones o el Director de que Entidad Fiscalizadora Superior organizada monocráticamente'.

'2. La constitución tiene que garantizar también la independencia de los miembros. En especial no debe verse afectada su independencia por los sistemas establecidos para su sustitución, que tiene que determinarse también en la Constitución.

'3. Los funcionarios de control de las entidades fiscalizadoras superiores, deben ser absolutamente independientes, en su carrera profesional, de los organismos controlados y sus influencias".

13.2 Control Compartido

En el desenvolvimiento de las actividades de la Administración, tanto privadas como pública, el control es una función y una responsabilidad compartidas entre los organismos ejecutores de dichas actividades y los organismos de control externo independiente.

En la práctica, fue el sector privado el indicador y el impulsor del control interno, acuciado por las necesidades de la efectividad, la eficiencia y la economía en sus operaciones y por el ánimo de obtener mayores beneficios o mayores resultados al más bajo costo posible. El sector público ha sido influenciado en ese sentido por el sector privado y modernamente impulsa, difunde y desarrolla en control interno en sus entidades, pero urgido por los afanes de eficiencia con que la colectividad demanda sus servicios.

Uno y otro sector, como se ha visto ya, acuden también al control externo en sus afanes de optimizar los resultados de su gestión. Y no puede ser de otro modo, ya que la existencia de los controles internos, obedece a la naturaleza misma de los entes responsables, son inherentes al ejercicio de autoridad y parte del proceso y la gerencia administrativa; en tanto que los controles externos constituyen el aval de buen funcionamiento de los primeros.

En lo que al sector público particularmente concierne la ya referida *Declaración de Lima*, acerca de este tema, dice en su Artículo 3:

"1. Los órganos de control interno, pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos o Instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que deba ser controlada. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos del control externo".

"2. Los órganos de control interno, dependen necesariamente, del Director del Departamento en cuya organización se crearon no obstante deben gozar de independencia funcional y organizativa en cuanto sea posible al tenor de la estructura constitucional correspondiente".

"3. Incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar a la eficiencia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia de los órganos de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizadora Superior al control total".

13.3 Control Integral

Tanto en las empresas privadas como en la esfera de la administración pública la protección y seguridad de los recursos financieros, exigió la preocupación inicial de los administradores. Esto, sin duda, entre otros factores, obedece al especial grado de liquidez del recurso monetario y a la facilidad con que puede desaparecer. De allí que el control empezó por aplicarse, precisamente a dicho recurso. Poco a poco fue ampliándose la esfera del control hacia los recursos materiales y después prestó atención a los recursos humanos, por su trascendencia y valía en el contexto del activo de las instituciones. Bien merece la pena en esta parte, recordar que los organismos son los que la calidad de sus integrantes les permite. Pero el mundo de hoy, ha ampliado el horizonte del control. La dinámica, la velocidad, la competitividad que lo caracterizan, exigen de las administraciones públicas y privadas un esfuerzo redoblado por tornarse eficaces.

Las tantas veces comentada declaración, refiriéndose a los órganos de Control Superior del Sector Público, establece en su Artículo 4:

"1. La tarea tradicional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones".

"2. A este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y trascendencia se une un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales que no sólo abarca cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos".

Si en sus inicios el control incidía en los recursos financieros luego en los materiales y humanos, si los organismos superiores de control de los estados centraban su enfoque tradicional en los aspectos de legalidad, modernamente lo hacen recaer en todos los medios y elementos que la administración utiliza y en la consecución de sus fines y objetivos. El control, de formal ha pasado a ser esencial. Interesa controlar la planificación, el presupuesto, la determinación y recaudación de los ingresos, la administración de la deuda, la administración de caja, la administración de los recursos materiales, los sistemas de registro e información, la organización, el personal, etc., y sobre todo los resultados de la gestión o la medida en que los organismos y las entidades contribuyen al logro y satisfacción de las necesidades de la comunidad y la eficiencia con la que lo hacen.

13.4 Entidad, Sujeto Pasivo del Control

Cuando en sus inicios el control se ejercía solamente respecto de los recursos financieros y materiales, como consecuencia del sistema, debieron ser sujeto pasivo del control, las personas encargadas del manejo de tales recursos inexplicablemente, o quizá porque resultará más cómodo para los altos niveles burocráticos, quedaron al margen algo así como seres inimputables, los niveles de

autoridad que adoptaban las decisiones relativas al uso y empleo de los recursos, restringiéndose la esfera de los sujetos pasivos a solo los custodios de los mismos.

Las ciencias y el derecho administrativo, exigieron que la autoridad se distribuyese dentro de los organismos en diferentes grados e imputaron a cada grado de autoridad uno equiparable de responsabilidad, de modo tal que al mayor grado de razón de tal exigencia, la esfera de los sujetos pasivos del control, se amplió incluyendo en ella a los niveles en que se decide el uso y empleo de los recursos financieros y materiales.

Al aplicarse el campo del control a los demás recursos, y medios utilizados por la administración y a los resultados mismos de la gestión institucional, paralelamente se multiplicaron los sujetos de control; adquirieron dicha calidad todos los funcionarios y empleados de un organismo, pues, a la consecución de sus objetivos, contribuye cada uno de ellos.

La doctrina tiene, modernamente, aceptación universal y el principio de responsabilidad del gobierno se encuentra recogido como norma constitucional en la mayoría de nuestros Estados.

13.5 Control Posterior Selectivo

El énfasis que la administración privada ha puesto en la implantación de los mecanismos de control interno, especialmente previo y concurrente, y los positivos resultados obtenidos de su adecuado funcionamiento, exigen a los controles posteriores, interno o externo, del examen de todas y cada una de las operaciones. De otro lado, el número creciente de operaciones que integran el universo de las entidades, plantea limitaciones de orden práctico, especialmente relacionadas con los costos, que impiden el examen detallado de todas ellas.

Es por esto que, las auditorías externas, en el sector privado, limitan su examen a sólo una muestra representativa, del conjunto.

En la administración pública, hay evidentemente el mismo problema y con caracteres de mayor gravedad, debido a la cantidad y variedad de sus operaciones.

Los órganos de control interno posterior, están limitados en su crecimiento y la misma limitación existe respecto a los Organismos Superiores, encargados del control posterior los que no pueden crecer sino a un ritmo inferior a la expansión de los sectores controlados.

Tales circunstancias obligan también al sector público a realizar el control posterior de manera selectiva.

La declaración de principios básicos del control, en su Artículo 13 dice a este respecto:

"1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores, deben realizar su actividad de control, de acuerdo con un programa previo trazado por ellas mismas. El derecho de ciertos órganos estatales de exigir en casos especiales la realización de determinadas verificaciones, no se verá afectado por aquellas normas".

"2. Dado que el control en muy pocos casos puede ser realizado exhaustivamente, la Entidad Fiscalizadora Superior tendrá que limitarse en general, al procedimiento de muestreo. Este sin embargo, debe realizarse en base a un programa dado en tal número que resulte posible formarse un juicio sobre la calidad y la regularidad de las operaciones".

"3. Los métodos de control, deben adaptarse continuamente a los progresos de las ciencias y técnicas relacionadas con las operaciones".

La expresión "Organos de Control Interno" debe entenderse como Organos de Control Interno Posterior, o mejor aún, como unidades de Auditoría Interna, ya que técnicamente no existen Organos de Control Interno.



CAPITULO 2. EL CONTROL INTERNO

1. Antecedentes

1.1 El comportamiento individual

La vida en sociedad, cualquiera sea su grado evolutivo, supone la existencia de normas de conducta que obligan a los asociados; (normas religiosas, sociales, morales, jurídicas, etc.) con diverso grado de exigencia, para acomodar la conducta individual, al arquetipo o modelo estatuido por la norma, en la concepción del ser y del deber ser.

El "examen de conciencia", la "autocrítica" etc., son expresiones con las que denominamos la comparación que el individuo realiza de sus propios actos con las normas que lo rigen.

Este acto de comparación se llama control, y es control interno, en cuanto surge del yo, de la conciencia individual. Pero el examen del acto, la comparación con la norma, puede hacerla el grupo que lo rodea, "los demás"; así nace el control externo.

1.2 Las estructuras primarias

La estructura primaria, la célula básica de la sociedad es la familia; en ella se dan sus principales elementos: conjunto de personas y de bienes, cierta organización de unos y otros y un fin a cumplir. Por cierto que también en esta célula hay una autoridad a quien se subordinan los demás, que da órdenes, que verifica su cumplimiento, que sanciona si es menester. Los padres controlan a sus hijos y ese control, parte principalísima de sus atribuciones y deberes, es inherente al ejercicio de la autoridad. Porque es deber de los padres controlar, decimos de ellos que son irresponsables cuando no lo hacen; entonces será necesario que la sociedad, "los demás" lo hagan a través de los correspondientes órganos.

1.3 Las personas jurídicas

Las personas jurídicas son entidades sociales distintas de las personas físicas, reconocidas por el derecho como sujetos del mismo y de análogo modo a como lo son las personas físicas.

La clasificación más usual de las personas jurídicas las distribuye en: Personas de derecho público y personas de derecho privado.

No es únicamente el fin lo que las separa pues, las primeras no se limitan en su actuación a la realización de fines de interés social y, de igual modo, las segundas

no dejan de realizar funciones públicas. Así, vemos que el Estado desarrolla una función de administrar su patrimonio particular como cualquier individuo y, a la inversa, un sinnúmero de instituciones particulares cumplen fines de interés social. A la nota del "fin" hay que agregar otra; la posición que la persona jurídica ocupa en el organismo político y administrativo del país. Son personas de Derecho Público, las que cumpliendo fines de esta clase, forman parte del expresado organismo; es decir, se hallan encuadradas dentro de la organización estatal. En cambio, son personas de Derecho Privado las que realizan exclusivamente fines de interés particular, o las que realizando fines sociales, se nutren de iniciativas y recursos particulares y viven separadas del cuerpo político del Estado.

Podemos añadir un tercer rasgo distintivo: en las personas jurídicas de Derecho Público, la integración de los individuos es necesaria en razón de que sus intereses deben ser promovidos por ellas; en cambio es voluntaria en las personas jurídicas de Derecho Privado.

El Estado es la persona colectiva por excelencia y como en ninguna otra en él se dan las condiciones de la personalidad.

El Estado representa el máximo interés colectivo; posee medios para satisfacer y voluntad para actuar las correspondientes potestades. El Estado es personalidad jurídica necesaria y, como expresan Aubry y Rau, lo es de pleno derecho, no pudiendo formarse otras en su seno sin el reconocimiento formal del Poder Público. Y de la personalidad del Estado se desprende la de la Administración, no como algo distinto, sino una manifestación de la misma personalidad.

Mientras las personas jurídicas de Derecho Público nacen por acto potestativo, expresión de la potestad de imperio de que goza el Estado, las personas jurídicas de Derecho Privado nacen de la convención, del acuerdo de voluntades de las personas físicas.

Las personas jurídicas, sean éstas de Derecho Público o de Derecho Privado, son incapaces relativos, en cuanto no pueden actuar por sí mismas o expresar su voluntad. Para ello necesitan del auxilio de otras personas, las personas físicas que actúan por ellas y con su voluntad expresan la de ellas; unas y otras requieren de representantes.

Tales representantes reciben el encargo de cumplir los fines colectivos que las personas jurídicas persiguen, fines que son distintos al interés individual que el representante, como persona natural puede tener; reciben autoridad, medios y recursos que son colectivos y no individuales. Su gestión se lleva a cabo dentro de un cierto límite de atribuciones previamente establecido y que no debe excederse.

Si en el plano individual el hombre controla sus actos, si revestido de autoridad propia lo hace respecto de sus subordinados, con cuanta mayor razón deberá hacerlo si ejerce una autoridad conferida, si administra recursos que individualmente no le pertenecen y si recibe el encargo de conseguir fines



colectivos, en la forma y con las limitaciones que le han sido establecidas al constituirlos.

1.4 Proceso administrativo

Los clásicos de la Administración agruparon las operaciones humanas, en: Técnicas, de seguridad, contables, financieras, comerciales y administrativas. Las operaciones administrativas, a su vez las categorizaron en operaciones de planificación, de organización, de dirección, de coordinación y de control.

Cuando las operaciones administrativas se estructuran y se aplican a los efectos del objetivo y finalidad común, originan el denominado "Proceso Administrativo".

El proceso administrativo se hace presente como el elemento formal de las operaciones y actividades humanas. Estas tienen su propio contenido según el cual pueden ser actividades educativas, económicas, agrícolas, etc. Todas ellas, además, tienen una expresión o forma común denominadas acciones de planificación, organización, coordinación, dirección y control que son el elemento formal de las acciones humanas. Todo acto humano cuando se produce por el impulso de concepciones racionales, acude a la planificación, distribuye adecuadamente las partes del todo, orienta el funcionamiento del conjunto, coordina los movimientos, las funciones y las realizaciones, y controla. La función de control es inherente al proceso administrativo; no puede concebirse un acto humano con prescindencia del elemento administrativo denominado control.

El acto humano, desde el punto de vista de su naturaleza, o desde el ángulo de su contenido material, puede ser comparado con una norma ideal para conocer su racionalidad. Esta comparación es el control.

Cuando el acto humano es considerado en sus aspectos formales, nuevamente aparece la función del control, esta vez desde el punto de vista administrativo, para comparar las realizaciones con las previsiones, las metas y los fines propuestos por la dirección.

1.5 Proceso gerencial

Se concibe a la gerencia administrativa como un proceso, es decir como una realidad que integrada de partes, funciona y actúa en el tiempo, unida y cohesionada por el elemento, finalidad o propósito, que es lo que la individualiza y caracteriza.

Si desde el ángulo administrativo queremos distinguir cuáles son esas partes de la gerencia, encontramos que ellas pueden concretarse en: 1) la investigación, 2) la dirección y, 3) la ejecución.

Las entidades gubernamentales y las empresas, cuando planean su desarrollo y expansión, y cuando para ello asignan los recursos necesarios, emprenden

importantes programas de investigación, tanto de naturaleza básica, como de carácter aplicado. En uno y otro caso, se considera que la investigación es un elemento integrante y necesario dentro del proceso gerencial.

La dirección trae la idea de autoridad, de capacidad para orientar y adoptar decisiones, y entraña elementos tales como: Planificación que reconoce e identifica una realidad, provee y proyecta cambios a esa realidad, de acuerdo a objetivos predeterminados y selecciona medios adecuados para alcanzar tales objetivos; comprende también la organización y la coordinación que, a su vez, incluye la idea de ubicación de las partes en el lugar que corresponde, y de acuerdo a las funciones pertinentes integradas y unificadas por el propósito común. El concepto de dirección también incluye el factor control, en cuanto se lo considera como la sub-fase del fenómeno de la dirección porque, tanto la planificación como la organización y la coordinación, para evaluarlas o medirlas, pueden compararse o relacionarse con un modelo ideal.

La ejecución es la base dinámica del proceso gerencial; ello permite que los aspectos previstos y los objetivos propuestos se pongan en funcionamiento.

También el control se convierte en factor positivo y coadyuvante de la fase de ejecución, en cuanto a través de él, es posible relacionar los hechos y realidades producidas con los objetivos y metas establecidas y propuestas por la dirección.

El control desempeña una función administrativa muy importante dentro del proceso gerencial, porque es el elemento base de la dirección y porque se convierte en factor positivo de la ejecución, en cuanto contribuye a corregir las desviaciones que se presentan en la fase de ejecución, con relación a los objetivos y finalidades previstos por la dirección.

En resumen, tanto si se analiza el problema con el enfoque del proceso gerencial, como si se lo estudia bajo el relativo al proceso administrativo, el control se convierte en la piedra angular de las operaciones administrativas de los individuos e instituciones.

1.6 Concepto de control

El control es la función administrativa que apoya el accionar de la gerencia, fundamenta e impulsa el proceso administrativo, y se concreta en un conjunto articulado de actos y operaciones profesionales e independientes, tendientes a identificar la realidad, examinarla y compararla con un modelo preestablecido, para luego modificarla conforme a ese modelo, y finalmente adecuarla a los fines del desarrollo integral.

La definición propuesta, define el control como una función administrativa. Función es un concepto amplio y está íntimamente relacionado con la finalidad que puede tener un individuo u organismo social; no se puede hablar de función si previamente no se han establecido fines. La función, por tanto, en su acepción más general, es la aplicación o realización de fines.

La administración, concebida como ciencia, es un conjunto de principios, leyes, técnicas y procedimientos que permiten determinar apropiadamente los fines de un grupo humano, facilita la adopción de decisiones, favorece la selección y uso de medios y recursos necesarios para alcanzar esos fines. La administración es una ciencia auxiliar, respecto a las demás esferas del conocimiento científico. Cuando hablamos de la función administrativa, estamos refiriéndonos a la aplicación de la administración en las diferentes operaciones y actividades de los grupos e instituciones humanas. En definitiva, estamos hablando de la aplicación de los fines de la administración. El control como función administrativa, es el instrumento fundamental para lograr que rijan o se apliquen las finalidades de la administración.

Es consubstancial a la función administrativa del control que, a través de los actos y operaciones profesionales que lo conforman, se llegue a identificar profundamente la realidad que va a ser objeto de examen.

De otra parte, para que la función control cumpla con sus finalidades, es indispensable que el modelo preestablecido tenga validez frente a la realidad que se analiza.

Lo fundamental de la función control es que al aplicárselo contribuya a modificar o cambiar la realidad examinada. El control que no modifique la realidad defectuosa para adecuarla a la norma, no es función control.

La función control no es un fin en sí mismo, necesariamente tiene que servir a fines jerárquicamente superiores.

1.7 Elementos del control

Los principales elementos del control son: **norma, comparacion, accion correctiva**. Norma, para los efectos del control, es la disposición a la cual deben ceñirse los actos. Comparación, es la operación en virtud de la cual confrontamos con la norma el acto y las circunstancias en que fue ejecutado. Acción correctiva es toda medida adoptada para adecuar a la norma el acto o la conducta.

Norma

Para los efectos del control entendemos como norma cualquier disposición tendiente a regular la conducta y las acciones humanas. Es el modelo, la pauta, la referencia que sirve de arquetipo con el que se han de confrontar hechos y realidades. La norma es establecida por la Ley, por la costumbre o el conocimiento especializado de una ciencia o arte. Son normas jurídicas la ley y los reglamentos.

También tienen categoría de normas **las políticas generales** de un organismo, **las políticas particulares** de un determinado órgano, las que, por su naturaleza subordinada, deben ceñirse a la ley. Lo mismo podemos decir en relación con los

preceptos **administrativos** o las disposiciones que dicta la administración tanto para su gobierno interior cuanto para regular sus relaciones con los administrados, incluyéndose entre ellos los planes y programas operativos, los presupuestos, los manuales de procedimiento, etc.

Conforme avanza el conocimiento científico se descubren nuevas pautas, referencias o en definitiva normas que pueden servir de modelos para medir diferentes esferas de la actividad humana o institucional. Por ejemplo, puede hablarse de **normas de calidad** aplicadas a distintos campos del conocimiento o puede hablarse de **normas técnicas** aplicadas a diferentes órbitas del saber. Pertenecen a esta categoría, los principios de contabilidad generalmente aceptados, las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA), los principios administrativos, los principios presupuestarios, las normas constructivas de la ingeniería, etc., que vienen a ser los requisitos que han de observarse para asegurar un mínimo indispensable de calidad en un trabajo determinado.

En la práctica, muchas de estas llamadas normas técnicas, han sido elevadas a categoría de normas jurídicas para los efectos de su observancia obligatoria.

Finalmente, se considera como normas **las prácticas**, los usos y costumbres referidos a hacer mejor las cosas, así no tengan un reconocimiento en los instrumentos normativos.

El elemento de comparación que se relaciona o confronta con la norma son los hechos y realidades que se dan en la práctica, los actos de las personas naturales o jurídicas y suelen presentarse con las más variadas características. Esto significa que tanto la norma como el elemento de comparación son de la más variada naturaleza; será, por tanto muy vasto el número y características de las normas y el número de características de los elementos de comparación.

Para hacer control es necesario establecer previamente la norma con la que habremos de comparar la conducta, los hechos y las realidades.

Comparación

Al aplicar la norma al hecho o realidad objeto de la comparación se origina el resultado. Para que el resultado responda a la realidad se requiere:

- i) Que se haya comprendido y descrito claramente el hecho, y
- ii) Que la norma haya sido racionalmente establecida.

Merece especial análisis la comparación de las normas con el hecho o suceso, porque en la medida en que esa comparación se lleva a cabo en forma adecuada, el resultado reflejará o no la realidad.

La comparación del hecho con la norma se va tornando más compleja y exige conocimientos especializados. Esa operación de medición o comparación toma diversas denominaciones: inspección, fiscalización, evaluación, auditoría, etc.

En razón de que la auditoría ha logrado una definición como rama especializada del conocimiento humano y por tanto tiene un contenido propio, principios que la rigen y un método también especializado, modernamente, el control la utiliza como su herramienta más poderosa y la tendencia universal se dirige a su utilización en forma creciente, desterrando las formas empíricas y tradicionales utilizadas en el pasado.

Acción correctiva

La razón de ser del control es posibilitar que, conocida una realidad, se corrijan las desviaciones existentes entre ésta y la norma, en un permanente esfuerzo por acercar el ser al deber ser, el suceso, a su modelo ideal. Cuando la operación de comparación ha sido correcta, se habrán producido las bases para que nazcan y se cumplan las acciones correctivas pertinentes. Debemos reconocer, no obstante, que dichas acciones correctivas también dependen de otros factores intrínsecos que pueden afectarlas.

La gerencia moderna, antes de ejecutar la acción correctiva, deberá examinar su validez frente a la necesidad de adecuar las realidades.

Es importante recalcar el hecho de que el control no enfatiza la aplicación de sanciones sino en mejorar y hacer cada vez más eficaz la gestión administrativa.

En ocasiones las desviaciones que descubre el control son de tal naturaleza que requieren se establezca las responsabilidades a que hubiere lugar, pero ésta no es ni la actividad más importante ni menos la razón de ser del control.

Igualmente, es importante destacar que los diversos elementos del control: las normas, el suceso, la operación de medición o comparación, el resultado y las acciones correctivas, están íntimamente relacionados entre sí; lo que indica que para el éxito del control todos sus elementos deben actuar de modo congruente a efectos de que ellos concluyan armónica y ordenadamente a cumplir y obtener las finalidades del control.

1.8 Clases de control

El control es susceptible de clasificarse en atención a varios criterios o puntos de vista.

Si tomamos en cuenta el sujeto activo que lo realiza, el control es Interno o Externo.

De acuerdo a su naturaleza, el control puede ser Financiero o Administrativo.

Si consideramos el momento de su realización, el control puede ser: Previo y Posterior.

Por fin, si nos referimos a la materia específica sobre la que recae, el control es tan variado como materias hay: de tránsito, sanitario, etc.

2. Control Interno

2.1 Generalidades

Conceptos

Control Interno es la expresión utilizada con el objeto de describir todas las medidas adoptadas por los propietarios y directores de empresas y negocios para verificar la corrección, eficiencia, efectividad y economía de las operaciones de sus entidades. Se aplica también a las acciones que para ese fin llevan a cabo los administradores y representantes de las personas jurídicas de Derecho Privado y de Derecho Público.

Las técnicas específicas empleadas para ejercer control sobre las operaciones y recursos varía de una empresa o entidad a otra, según la magnitud, naturaleza, complejidad y dispersión geográfica de las operaciones de la entidad. Sin embargo, los siguientes pasos básicos deben ser parte de un sistema de control interno eficaz:

1. Establecer normas, metas u objetivos (criterios).
2. Analizar el rendimiento y evaluar los resultados (comparación).
3. Tomar acciones correctivas.

Cada uno de estos pasos implica algún tipo de acción. Su eficacia depende de la competencia y actitud de todos los funcionarios y empleados directamente encargados de llevar a cabo una tarea y de rendir cuenta de los resultados. El proceso administrativo no está en las manos de sólo unos cuantos funcionarios, aún tratándose de organismos pequeños, cubre todos los niveles de supervisión y su eficiencia es el resultado de los esfuerzos de muchos servidores.

El *control interno* abarca la organización, los procedimientos y las prácticas empleadas para administrar las operaciones de una entidad, para promover el cumplimiento efectivo de los deberes asignados y para alcanzar los resultados deseados.

La esencia del control interno está en las acciones tomadas para dirigir o llevar a cabo las operaciones. Dichas acciones implican corregir las deficiencias y adaptar las operaciones, para que guarden conformidad con las normas prescritas y con los objetivos propuestos.

El control interno gubernamental se extiende más allá de las operaciones de las entidades; se refiere también a todos los controles existentes y ejercidos para verificar la manera en que se llevan a cabo los asuntos públicos.

El control es una acción y solo así es palpable, y por consiguiente, el efecto que produce es medible o evaluable. Así como el espíritu es inherente al cuerpo humano, el control lo es a la entidad como ente concreto y específicamente a la administración, personificada en sus órganos de decisión y ejecución correspondientes.

Para que el control funcione y se le perciba, es necesario:

1. Establecerlo en forma sistematizada, es decir, siguiendo un ordenamiento racional.
2. Dotarlo de los elementos necesarios para su funcionamiento.
3. Orientarlo a objetivos específicos, de manera que su efecto por la acción que produce, puede ser evaluable.

El control es consustancial a todos los actos y procesos administrativos de una entidad, es decir, que no puede ni debe concebirse separado de ellos.

La definición de control interno, aceptada en el primer seminario de Auditoría Gubernamental, realizado en Viena en 1971, con el auspicio de la ONU y la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), aprobado como parte de las recomendaciones del VIII Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores ((INCOSAI), llevado a cabo en Madrid el año 1974, es la siguiente:

El control interno de una entidad u organismo comprende el plan de organización y el conjunto de medios adoptados para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia en las operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados.

La definición que antecede, es posiblemente más amplia que el significado atribuido tradicionalmente al término. Reconoce que el control interno va más allá de los asuntos que tienen relación directa con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas. En consecuencia el control interno incluye controles tanto de carácter financiero como administrativo.

De los dos, el control financiero es el más conocido; ha sido definido y desarrollado por la profesión del contador público y permite efectuar la auditoría financiera moderna; a pesar de ser un concepto más nuevo, el control interno administrativo lógicamente antecede al de carácter financiero.

Control interno administrativo

El control interno administrativo, puede ser definido en los siguientes términos:

Es el plan de organización, procedimientos y registros que conciernen a los procesos de decisión que llevan a la autorización de transacciones y actividades por la administración de manera que fomenta la eficiencia de las operaciones, la observancia de la política prescrita y el cumplimiento de las metas y objetivos programados.

El control interno administrativo sienta las bases para permitir el examen y evaluación de los procesos de decisión en cuanto se refiere al grado de efectividad, eficiencia y economía. Es por ello que tiene que ver con el plan de organización, los procedimientos y registros concernientes a los procesos gerenciales, las políticas dictadas al respecto y los objetivos generales.

El resguardo de los recursos y la identificación de errores o desviaciones en la administración y uso de los mismos, es responsabilidad primordial de los miembros de la alta gerencia.

Para cumplir con esta responsabilidad es indispensable mantener un sistema adecuado de Control Interno Administrativo. Se ha logrado un control interno adecuado cuando la administración de las operaciones y actividades cumple sus metas y objetivos con eficiencia y economía, sin tener que recurrir a inspecciones o controles externos a sus operaciones normales.

Los controles internos administrativos pueden abarcar el análisis de estadísticas, estudios de tiempos y movimientos, informes de rendimiento, programas de capacitación de empleados, controles de calidad, etc.

Control interno financiero

El control interno financiero es el plan de organización, procedimientos y registros que conciernen a la custodia y salvaguardia de los recursos y la verificación de la exactitud, veracidad y confiabilidad de los registros contables, de los estados e informes financieros.

Este tipo de control debe ser aplicado para dar una seguridad razonable referida a que:

- Las operaciones y transacciones se ejecutan de acuerdo con la autorización general o específica.
- Dichas transacciones se registran convenientemente para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y con sujeción a las disposiciones legales.

- Los recursos públicos están debidamente salvaguardados, de tal manera que su acceso o disposición sólo serán permitidos con previa autorización, para los fines específicos y en las actividades propias de la entidad.
- Los asientos contables se efectúan en cumplimiento de la obligación de responder por los recursos financieros y materiales registrados, cuentan con el respaldo de los documentos de soporte y reúnen las condiciones necesarias para su correcta mayorización.
- Los registros, la información gerencial y los estados financieros presentados son producto de periódicas conciliaciones y/o comparaciones con la existencia de los documentos y de los bienes físicos.

El control interno financiero generalmente incluye aspectos sobre los mecanismos de autorización y aprobación de transacciones, sobre segregación de deberes, preparación de registros e informes contables de las operaciones o sobre la custodia y controles físicos sobre los recursos.

Control previo

El control interno puede aplicarse antes o después de la ejecución de las operaciones. En el primer caso, toma el nombre de control previo. Teóricamente también puede ser simultáneo o concurrente, sin embargo por consideraciones de orden práctico se entiende que el control concurrente está implícito en el control previo.

El control previo es el conjunto de mecanismos y procedimientos que se utilizan para analizar las operaciones que se hayan proyectado realizar, antes de su autorización o de que ésta surta sus efectos, con el propósito de determinar la propiedad de dichas operaciones, su legalidad y veracidad, y finalmente, su conformidad con los planes, programas y presupuestos.

Tradicionalmente, las administraciones han dado particularísima atención al control preventivo, se lo ha concebido con mucha amplitud y se lo ha aplicado a numerosos aspectos de las operaciones administrativas.

Entendido que el control aplicado antes de que se produzca el hecho o suceso necesariamente a fin de conducir a la corrección y legitimidad de las operaciones administrativas y financieras, **el control previo se lo ha venido aplicando en la administración pública a la esfera del presupuesto, en materias tales como las de licitación pública y aprobación de contratos.** Igualmente, se ha establecido la concurrencia de funcionarios de control en remates de bienes, transferencias, traspasos y bajas de los recursos materiales que pertenecen al Estado. El control previo se lo ha aplicado con mucha intensidad en materia de gasto público.

Lo grave del caso es que, el control previo ejercido por organismos distintos de la administración actora de las operaciones se convierte en mecanismo para eludir

responsabilidades; redundancia en demoras innecesarias de las operaciones, alienta la inmoralidad administrativa y, cuando lo ejerce el organismo superior de control, lo convierte en coadministrador, en juez y parte y, prácticamente anula cualquier posibilidad de control posterior.

El control previo es de responsabilidad exclusiva de cada entidad y organismo del sector público, como parte integrante de sus propios sistemas de control interno. Por tal motivo, se debe afirmar que el control previo siempre es interno.

La máxima autoridad de cada entidad es responsable de asegurar que el control previo esté integrado dentro de los sistemas administrativos y financieros y sea efectuado por los propios servidores responsables del trámite ordinario de las operaciones, sin que deban crearse unidades especiales para ese fin.

Control posterior

El control posterior consiste en el examen ex-post de las operaciones financieras y administrativas de una entidad u organismo del Estado y se practica por medio de la auditoría gubernamental.

El control interno posterior se practica por los propios servidores de la entidad u organismo que se integran en una unidad administrativa de Auditoría Interna. El control posterior externo es responsabilidad exclusiva de la Contraloría General de la República.

2.2 Elementos básicos del control interno

Para que el control interno de una entidad sea adecuado, debe contener los siguientes elementos básicos:

1. Un plan de organización que prevea una separación apropiada de funciones.
2. Métodos y procedimientos de autorización y registro que hagan posible el control financiero y administrativo sobre los recursos.
3. Prácticas sanas para el cumplimiento de los deberes y funciones de cada unidad y servidor.
4. Personal idóneo para el cumplimiento de sus atribuciones y deberes.
5. Una unidad efectiva de auditoría interna.

Plan de organización

Un plan adecuado de organización está basado fundamentalmente en:

a) Independencia entre las unidades de la organización, sin que esto signifique ruptura de las comunicaciones. Implica la necesidad de separar las labores de operación, registro y custodia como principio básico de control.

b) Establecimiento de líneas definidas de responsabilidad y autoridad.

La separación de funciones constituye la parte medular del control interno. Sin embargo para asegurar dicha separación no es indispensable establecer unidades organizativas.

El plan de organización de la entidad pública establece las responsabilidades funcionales de:

a) Las unidades de operación;

b) Las divisiones dentro de las unidades de operación y,

c) Los empleados individuales.

Junto con la responsabilidad definida con toda claridad, debe asignarse la autoridad para cumplirla; la delegación de autoridad se presentará en manuales de organización o de operaciones con cuadros descriptivos y organigramas apropiados. Se evitará la interferencia y la duplicación de responsabilidades. Se identificará y separará adecuadamente las unidades de dirección, de asesoría, de apoyo y de operación.

En entidades grandes es conveniente separar las funciones financieras de las demás funciones de apoyo y dentro de la unidad financiera, separar las funciones de contabilidad de las de custodia de recursos.

Para lograr el control interno no es necesario crear una oficina especial para cada etapa del flujo de las transacciones. Por ejemplo la oficina contable de una entidad pública mediana puede tener a su cargo la revisión de los mecanismos de control previo, de la contabilización, y el giro de un cheque en la liquidación de una compra, por medio de la división de los deberes de los empleados. Un buen control interno, en este caso, significa que cada empleado verifica el cumplimiento de la etapa anterior del proceso y que ninguno de ellos interviene en más de un paso de dicho proceso.

Lo más importante del control interno consiste en la asignación correcta de los deberes de cada empleado. Muchas entidades dedican grandes esfuerzos a detallar las funciones de las unidades en que se departamentaliza su estructura orgánica, pero no tocan lo más importante que es el establecimiento de los deberes individuales de los empleados.

Algunos factores que deben considerarse al preparar un plan de organización son los siguientes:

- a. Las tres tareas deben estar divididas de manera que una sola persona no efectúe todas las fases de una transacción.
- b. Cada funcionario debe estar autorizado para tomar medidas oportunas y decisivas, necesarias para cumplir apropiadamente con su responsabilidad.
- c. La responsabilidad individual debe estar siempre claramente definida para que no pueda ser evadida ni excedida. La delimitación de la responsabilidad permitirá evitar culpar a otros por falta de acción o por acción inapropiada.
- d. Un funcionario que asigna responsabilidades a sus subordinados debe contar con un medio eficaz de control, para determinar si se están cumpliendo en forma apropiada las tareas.
- e. La persona a quien se le ha delegado autoridad debe estar obligada a actuar según sus términos prescritos, pero consultando con su superior en caso de excepción. Aún las instrucciones específicas no abarcan todas las contingencias y los empleados deben conocer aquellas situaciones fuera de lo común.
- f. Toda persona debe estar obligada a informar a su superior de la forma en que ha cumplido con su responsabilidad y de los resultados obtenidos en relación con lo que se debería haber logrado.
- g. La organización debe tener cierto grado de flexibilidad para permitir variaciones en su estructura, por modificación en los planes, políticas y objetivos de las operaciones.
- h. Se debe evitar la duplicación de labores al asignar funciones, obligaciones y responsabilidades.
- i. La estructura de la organización debe ser simple en relación con sus objetivos. La proliferación de unidades y subunidades dará como resultado atrasos en el proceso, creación de puestos innecesarios e ineficiencia general.
- j. Los organigramas y manuales de la organización son necesarios para la planificación, control de las operaciones y mejor comprensión del tipo de organización, línea de autoridad y asignación de responsabilidades.
- k. Se deben diseñar las unidades de organización con el objeto de obtener un máximo de efectividad a un mínimo de costo.

Métodos y procedimientos de autorización y registro

- a) Registros y formularios adecuados, que reúnan los siguientes requisitos:
 - o Cumplir una función específica dentro de los procedimientos establecidos para alcanzar los objetivos fijados por la administración.

- Ser suficientemente simples y claros para quienes los utilicen y posibilitar el registro de los datos pronta y correctamente.
- Reunir los requisitos para fines de información, registro y control.
- Proveer cierto grado de comprobación interna.

b) Un plan de cuentas conveniente

Un plan o catálogo de cuentas debe reunir los requisitos siguientes:

- Facilitar la preparación de los estados e informes financieros, de manera lógica y adecuada.
- Incluir todas las cuentas que se requieren para reflejar en forma adecuada y exacta: activos, pasivos, ingresos, costos y gastos suficientemente analizados y que puedan ser útiles a la administración, para el control de las operaciones.
- Describir las cuentas explicando el contenido y uso de cada una. Una clara denominación de las cuentas y su codificación adecuada ayudan a evitar errores de distribución y clasificación.
- Facilitar la definición clara de los desembolsos para que se clasifiquen como: activo fijo, inventarios o gastos.
- Proveer las cuentas de control que sean necesarias y prever las que se necesitarán en el futuro.
- Contener clasificaciones según las líneas de organización y autoridad de la entidad para proveer datos sobre los costos de cada unidad de organización (Contabilidad por áreas de responsabilidad).

Los procesos de autorización y de registro son parte integrante del control interno. Posibilitan el control a través de los registros de las operaciones y transacciones y la clasificación de los datos, dentro de una estructura formal. Es importante limitar el número de personas que participan en estos procesos para fijar la responsabilidad de autorizar transacciones.

Los documentos y los registros contables indican la procedencia de los datos y su trámite y, por medio del plan de cuentas, la clasificación de los mismos. Se debe respaldar con documentos todo el proceso financiero y, mediante un manual, los procedimientos contables así como el flujo de las actividades administrativas.

Mediante el diseño apropiado de formularios se logra procedimientos de control interno, tales como la aprobación de las transacciones en sus distintas etapas, la

67

verificación aritmética mediante la colocación apropiada de la información y la distribución de las copias entre las distintas oficinas.

Un mal control interno se identifica cuando hay abundancia de formularios, registros, firmas y vistos buenos y, en general, cuando hay complejidad en las operaciones.

Prácticas sanas

La efectividad del control interno, así como la eficiencia del resultado de las operaciones, dependerán también de la medida en que sean sanas las prácticas adoptadas y seguidas en el cumplimiento de los deberes y funciones de cada una de las unidades de la organización.

A continuación se presentan algunos ejemplos que servirán para aclarar el significado de las prácticas sanas, además de diferenciarlas de los procedimientos de autorización y de registro:

- a) Tener una lista de los proveedores autorizados.
- b) Solicitar cotizaciones de precios a varios proveedores, a efecto de realizar compras.
- c) Contar independientemente todas las mercaderías recibidas.
- d) Hacer que el Departamento de Contabilidad verifique las facturas y su documentación de respaldo, como base para el pago.
- e) Establecer el uso de bodegas cerradas, con acceso limitado, para guardar los recursos materiales en general.
- f) Tomar seguros o fianzas para los empleados que manejan recursos materiales y financieros.
- g) Propiciar y efectuar reuniones periódicas de Jefes de Unidades con su personal, para mantener abierta siempre una provechosa línea de comunicación.

Personal idóneo

El funcionamiento del control interno no sólo depende del planteamiento efectivo, la organización, procedimientos y prácticas apropiadas, sino también de la selección de funcionarios y jefes con experiencia y de un personal capaz.

Una importante función administrativa es asignar las obligaciones y responsabilidades a las personas que son capaces de cumplirlas en forma satisfactoria. Por lo tanto, al seleccionar empleados lo primero que se debe determinar son los requisitos del cargo. El próximo paso es reclutar a los

empleados que tengan las calificaciones necesarias o que puedan ser entrenados para efectuar una labor correctamente.

La forma más directa de control sobre el rendimiento de las personas es la supervisión. La calidad de ésta es a menudo determinante para el control satisfactorio sobre todas las operaciones. Por lo tanto en el plan de organización se deben establecer las normas para considerar la revisión periódica de la calidad de la supervisión en todos los niveles.

Es importante que los empleados que tengan responsabilidad de custodia o registro de recursos tengan una amplia experiencia. Antes de emplear a una persona nueva, se debe investigar adecuadamente su capacidad e integridad.

Durante el adiestramiento y especialización de los servidores administrativos o financieros se les debe inculcar la necesidad absoluta de una adhesión estricta a los procedimientos de control. Como parte de su capacitación, el servidor debe aprender el por qué de cada procedimiento de control.

Algunas consideraciones relacionadas con la administración de personal, que deben tenerse en cuenta son:

Programas de especialización de los servidores. Los programas no sólo deben orientarse a la especialización de funciones sino también a incentivar la participación del personal, dándole oportunidad de desarrollar sus iniciativas para mejorar los servicios.

Eficiencia. La eficiencia dependerá del juicio personal aplicado a cada actividad. El interés de la administración por medir y alentar la eficiencia constituye una forma de contribuir al logro del control interno.

Retribución y promoción. Es indudable que el personal retribuido adecuadamente se presta a realizar los propósitos de la entidad con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia sus obligaciones.

El mejor sistema de control interno, por bien planeado y documentado que esté, no funcionará si no cuenta con el respaldo y colaboración del personal de la entidad.

Las prácticas convenientes, relacionadas con la administración de Recursos Humanos son las siguientes:

- a) Ofrecer cursos de capacitación y actualización para los servidores, a fin de brindarles la oportunidad de mejorar su competencia y promocionarlos a niveles jerárquicos superiores.

- b) Proporcionar información sobre las obligaciones y responsabilidades de la organización, para que los empleados puedan conocer el papel que desempeñan en la misma, su ubicación e importancia.
- c) Supervisar el trabajo de todos los empleados, reconocer el rendimiento superior, comentar en tono constructivo las deficiencias y las mejoras que se necesitan para su mayor productividad.

El ejercicio de la jefatura implica la obligación de mejorar la calidad técnica y profesional del personal subalterno.

Auditoría interna

Consiste en el examen posterior de las operaciones financieras o administrativas de una entidad u organismo del sector público, como un servicio a la alta dirección, realizado por sus propios auditores organizados en una unidad administrativa de auditoría interna, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar el correspondiente informe que debe contener comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Esta unidad es responsable de la evaluación posterior del sistema de control interno. No efectúa ninguna labor de control previo o aprobación de transacciones. Dada la importancia de este elemento del control interno, se lo trata en capítulo separado.

Otros elementos de control interno

Políticas

Se puede definir una política como el marco operativo que guía o limita las acciones de una entidad. Es la línea de conducta predeterminedada que se aplica para llevar a cabo sus actividades.

La política aplicable a las entidades públicas puede clasificarse en tres grupos:

Políticas Generales. Son aquellas que se originan fuera de la entidad. Pueden ser aplicables a todos los organismos y entidades públicas, a entidades similares o específicas.

Normalmente estas políticas son establecidas por disposiciones legales, reglamentarias o por decisiones ejecutivas.

Políticas internas. Son aquellas que se establecen dentro de la entidad por el más alto nivel jerárquico; generalmente afectan su propia estructura y están orientadas hacia el logro de los objetivos y fines institucionales.

Políticas para unidades de organización de la entidad. Son aquellas que se establecen en niveles operativos y son de aplicación limitada a una parte de la entidad.

Reglas para la formulación y prescripción de políticas. Las políticas deben:

- a. Estar claramente establecidas por escrito y difundidas en forma sistemática en guías, manuales u otros instrumentos similares. La falta de claridad puede ocasionar malas interpretaciones dentro de la entidad.
- b. Ser comunicadas obligatoriamente a todos los funcionarios y empleados de la organización.
- c. Guardar conformidad con las disposiciones legales pertinentes, con las decisiones de las autoridades más altas, y con la política general.
- d. Dictarlas para efectuar las actividades autorizadas y para proporcionar un grado satisfactorio de seguridad de que se están salvaguardando debidamente los recursos.
- e. Revisarlas periódicamente cuando sea necesario, cuando cambien las circunstancias dentro de las cuales se dictaron.

Procedimientos

Los procedimientos son el conjunto de pasos concatenados para efectuar las tareas requeridas para llevar a cabo las operaciones de la entidad.

Las reglas ya mencionadas para la formulación de políticas son aplicables a los procedimientos, pero también es necesario considerar los siguientes requerimientos:

- a) Debe existir un programa para la revisión, mejora y ajuste continuo o periódico de los procedimientos.
- b) Para reducir la posibilidad de error, los procedimientos deben estar concebidos de manera que el trabajo de un empleado sea revisado por otro, independientemente de sus propias obligaciones. Al determinar la inclusión de chequeos internos, se debe considerar entre otros factores, el grado de riesgo de pérdida o error, el costo de los procedimientos preventivos y la disponibilidad de personal.
- c) Los procedimientos no deben ser excesivamente detallados para permitir el uso del criterio en situaciones fuera de lo común.
- d) Los procedimientos deben ser simples y específicos en su aplicación y del menor costo posible.

- e) Los procedimientos no deben estar en conflicto ni tienen que duplicarse.

Programación

La programación es necesaria en cualquier actividad, ella ayuda a determinar las necesidades de la entidad en cuanto a empleados y recursos; para traducir dichas necesidades o requerimientos de fondos.

Para la programación de las actividades se tomará en consideración las obligaciones y responsabilidades impuestas por ley a una entidad así como los medios para cumplir con ellas.

Al establecer los proyectos específicos de trabajo en los cuales se emplearán los fondos, personal y otros recursos proporcionados a la entidad se debe tomar nota de:

- a) Los requerimientos y limitaciones impuestos.
- b) La necesidad de llevar a cabo todos los programas y operaciones en la forma más eficiente y económica.
- c) La necesidad de velar porque todos los recursos de la entidad sean utilizados en forma eficiente.

Presupuesto

El presupuesto es un instrumento de la administración financiera, un programa de las operaciones expresado en términos financieros y su ejecución permite el cumplimiento de los objetivos y alcanzar las metas establecidas. El presupuesto público debe orientarse a la prestación de los servicios públicos, al cumplimiento de los objetivos prioritarios de los planes de desarrollo y a la satisfacción de los propósitos y metas de naturaleza social y económica previstos, expresados en los planes operativos.

Contabilidad

La contabilidad es un elemento importante de control interno financiero sobre las actividades y recursos. Proporciona un marco de referencia para la asignación de responsabilidad por áreas específicas de actividad y, al mismo tiempo, es la base para la presentación de informes y uno de los medios para examinar las operaciones.

La contabilización de las operaciones por áreas específicas de actividad es uno de los medios más eficaces para fijar la responsabilidad financiera, y debe tomarse en cuenta al desarrollar el sistema de contabilidad y la presentación de informes. A su vez, los informes financieros internos deben basarse en las líneas de responsabilidad establecidas.

Dentro de lo posible, las operaciones del organismo o entidad tienen que mostrar clasificaciones paralelas a las personas o unidades de organización responsables por dichas operaciones.

Es imprescindible utilizar clasificaciones comunes para: (1) los procesos presupuestarios; (2) el sistema contable; y (3) emisión de los respectivos informes financieros. Estas funciones deben coincidir plenamente con las clasificaciones de los programas u otras subdivisiones de las operaciones del organismo o entidad, para que sirvan al control interno.

Informes

La presentación de informes internos es necesaria para proporcionar a los funcionarios pertinentes el conocimiento actualizado sobre el progreso y logros de las actividades y la conveniencia de adoptar medidas correctivas. Tal información es la base fundamental para el funcionamiento del control interno.

Para establecer un sistema de presentación de informes internos es menester tomar en cuenta lo siguiente:

- a) Los informes deben prepararse por áreas de actividad.
- b) Las personas o unidades deben informar solamente sobre los asuntos que están bajo su responsabilidad.
- c) El costo de la recopilación de datos y preparación de informes debe justificarse con el valor o beneficio obtenido de ellos.
- d) Los informes deben ser sencillos, concretos y relacionados directamente con el tema. No deben incluir información que no sea de utilidad para la adopción de medidas administrativas por el funcionario que los recibe.
- e) En lo posible, los informes sobre el progreso o rendimiento deben mostrar comparaciones con: (a) normas pre-determinadas sobre los costos, calidad o cantidad de la producción, logros, o rendimiento; (b) asignaciones presupuestarias; y (c) rendimiento anterior. Tales comparaciones sirven de base para evaluar la efectividad del rendimiento. Las desviaciones de importancia deben ser analizadas para tomar las acciones correctivas necesarias.
- f) Cuando no se puede informar sobre el progreso o rendimiento en términos de cifras, los informes deben estar diseñados para hacer hincapié en las situaciones de excepción u otros asuntos que requieren atención por parte de la administración.
- g) Los informes deben ser oportunos. Aún basándose parcialmente en estimados pueden ser de mayor utilidad que los precisos que llegan atrasados.

Es beneficiosa la práctica administrativa de revisar periódicamente el sistema de presentación de informes para determinar si está sirviendo a su propósito y en forma satisfactoria, si los datos son necesarios, o si se está presentando información insuficiente incorrecta o innecesaria.

2.3 Principios de control interno

Los principios de control interno son los postulados técnicos que informan los métodos procedimientos y prácticas, cuya aplicación permite organizar y mantener un control interno administrativo y financiero; posibilitan realizar su evaluación y medir el grado de responsabilidad de los servidores en los diferentes niveles de la entidad.

Los principios de control interno más importantes son:

Responsabilidad delimitada. Se prepararán instrucciones escritas y adecuadas que cubran todos los aspectos importantes de las funciones de cada cargo y las responsabilidades de los servidores que los desempeñan.

Los deberes, autoridad, responsabilidad, ubicación y relaciones de cada servidor dentro de la estructura de la organización, deben estar clara y completamente establecidos. La máxima autoridad de la entidad es responsable de vigilar que se cumplan las funciones y responsabilidades asignadas a través de los mandos medios.

Separación de funciones de carácter incompatible. Las funciones de iniciación, autorización, contabilización de transacciones y de custodia de recursos, deben separarse dentro del plan de organización de la entidad.

Por ejemplo, la persona responsable de cobrar impuesto no debe tener autorización para su registro. Esta segregación de funciones no implica necesariamente la creación de nuevas cargos o unidades administrativas.

Ninguna persona debe ser responsable por una transacción completa. Una persona puede cometer errores u omisiones; la probabilidad de descubrirlos aumenta cuando son varias las que intervienen en una transacción. Por ejemplo, para el pago de sueldos, distintas personas deben controlar las tarjetas de tiempo, preparar la nómina, revisarla, girar los cheques y efectuar los pagos.

Los costos de distribuir las operaciones entre varios empleados deben ser tomados en cuenta al momento de definir la separación de funciones.

Selección de servidores. Para seleccionar a los servidores debe exigirse idoneidad técnica, profesional y personal. La selección se debe efectuar mediante un análisis cuidadoso de los requerimientos del puesto y de los requisitos que debe reunir quien ha de ocuparlo. Es aconsejable realizar concursos de méritos y conocimientos.

Pruebas continuas de exactitud. Para asegurar la corrección de las operaciones y su contabilización, éstas deben verificarse y procesarse continuamente. Por ejemplo: debe compararse el total cobrado por los cajeros, con el total depositado en el banco y con su respectivo registro contable, diariamente.

Rotación de deberes. La rotación del personal debe ser establecida en forma sistemática entre quienes ejercen tareas o funciones afines. Los cambios periódicos de tareas entre los servidores con funciones similares permite que ellos estén capacitados para cumplirlas. Esta práctica disminuye el riesgo de encubrimiento de fraudes y evita tener que adiestrar constantemente a nuevo personal. Las vacaciones anuales deben tomarse obligatoriamente. Todo ello contribuye a que ningún servidor se convierta en indispensable.

Fianzas (cauciones). Los servidores encargados de la recepción, control y custodia de los recursos públicos, materiales y financieros, deberán estar respaldados por una fianza solvente y suficiente, como requisito para ocupar o continuar en el cargo. Para los servidores obligados a presentar caución, la determinación de la suficiencia se hará a base de sus responsabilidades y de los riesgos a los que estén expuestos los recursos.

Instrucciones por escrito. Deben establecerse por escrito procedimientos de autorización que aseguren el control previo y el registro oportuno de las operaciones financieras y administrativas.

La autorización será conferida siempre por escrito de manera uniforme y de acuerdo a las directivas, reglamentos y normas vigentes.

Control y uso de formularios prenumerados. Debe establecerse el uso permanente de formularios prenumerados e impresos y los procedimientos de control sobre la emisión, custodia y manejo de los mismos. El juego completo de los documentos inutilizados deberá ser anulado y archivado a fin de evitar su uso posterior y para controlar su secuencia numérica. Todos los ingresos o egresos estarán amparados por formularios prenumerados y contendrán la información necesaria de identificación, clasificación y control.

Evitar uso de dinero en efectivo. No se deben efectuar desembolsos en efectivo, sino para las necesidades urgentes y por valores reducidos, debiendo utilizarse en este caso un fondo fijo de caja chica, previamente establecido de acuerdo con los requerimientos de cada entidad. Este fondo fijo ahorrará tiempo y permitirá que las transacciones de valor reducido sean reconocidas y registradas oportunamente. Los reembolsos se realizarán de conformidad con los comprobantes justificativos presentados, mediante la emisión de un cheque a nombre del custodio, cuando esté por agotarse el fondo o por lo menos una vez al mes, pero siempre observando la política prevista para el efecto en la entidad.

Contabilidad por partida doble. Se establecerá un sistema específico y único de contabilidad por partida doble que integre las operaciones financieras patrimoniales y presupuestarias, sin excepción alguna. Se incluirán también todos los recursos financieros y materiales que pertenezcan a terceros, de manera que ningún recurso u obligación quede excluido de los registros e informes contables.

Depósitos inmediatos e intactos. Los ingresos normalmente deben ser revisados, registrados y depositados intactos dentro de las 24 horas siguientes a su recepción. Bajo ningún concepto el dinero proveniente de los ingresos por recaudaciones se empleará para gastos en efectivo, para cambiar cheques personales o de cualquier otro tipo. Esta medida disminuye el riesgo de fraudes.

Uso y mantenimiento del mínimo de cuentas bancarias. Es recomendable la utilización de dos cuentas bancarias, una para las operaciones generales y otra para el pago de remuneraciones cuando sea viable. Se las debe mantener única y exclusivamente en el banco depositario oficial de los recursos financieros públicos; en los lugares en los que dicho banco no tenga oficina, el depositario puede ser la sucursal o agencia del banco que éste autorice.

Uso de cuentas de control. Cuando el volumen de las transacciones lo justifique se adoptarán cuentas de control utilizando mayores auxiliares que periódicamente deberán ser conciliados, como mecanismo de verificación y prueba de exactitud que ayude a detectar cualquier error o desviación.

Uso de equipo mecánico con dispositivos de control y prueba. Las entidades y organismos públicos que tengan altos volúmenes de transacciones deben contar con equipos mecánicos que faciliten el control sobre los ingresos, egresos y además, que proporcionen elementos de seguridad. La adquisición de estos equipos debe estar acorde a las necesidades y posibilidades de la entidad. Deben ser de fácil manejo, de manera que no impliquen la contratación de personal altamente especializado.

2.4 Recomendaciones a nivel internacional

En el VIII Congreso Internacional de Organismos Superiores de Control, realizado en Madrid, España, en mayo de 1974, el tema de Control Interno fue tratado por primera vez a nivel mundial. Algunas recomendaciones fueron las siguientes:

Control selectivo. ... *Por la multiplicidad, cantidad y diversidad de las instituciones y organismos sujetos a control y a la magnitud de las operaciones que ellos realizan, los Organismos Superiores de Control (Contralorías, Tribunales y Cortes de Cuentas) deben seleccionar las actividades más importantes y críticas en la ejecución de sus funciones, así como aplicar en sus labores de exámenes métodos de prueba selectiva, por lo que pueda ser conveniente utilizar los resultados del examen y evaluación de control interno.*

Apoyo del control interno. Se recomienda que los Organismos Superiores de Control lleven a cabo una acción sistemática tendiente a lograr el establecimiento y/o mejora continua de los controles interno.

Principios y normas de control interno. Se recomienda que los Organismos Superiores de Control, Adopten principios y promuevan normas y procedimientos generales y los impongan o recomienden para su aplicación en las entidades sujetas a su control, a fin de obtener un eficiente funcionamiento del control interno.

2.5 Normas técnicas de control interno

Las normas técnicas de control interno, son expedidas por el Organismo Superior de Control (O.S.C.). Son disposiciones fundamentales que regulan el control interno en las entidades y organismos del sector público y permiten su examen y evaluación, mediante la auditoría gubernamental, sea interna o externa.

Fundamentos

Las Normas Técnicas de Control Interno se fundamentan en el régimen jurídico, en los principios de control interno y en los principios de administración.

1. El régimen jurídico está constituido por las leyes y reglamentos referidos al control.
2. Los principios básicos de control interno son los postulados que informan los métodos, procedimientos y prácticas que permiten organizarlo y desarrollarlo.
3. Los principios de administración son aquellos postulados que informan el proceso integral de administración de las entidades, en lo referente al planeamiento, organización, dirección y control.

Objetivos

Las normas técnicas de control interno persiguen los siguientes objetivos principales:

- Obtener una estructura básica, uniforme y eficiente del control interno en los campos financiero y administrativo.
- Dinamizar la gestión de las entidades para el mejor cumplimiento de sus objetivos y metas.
- Posibilitar la emisión de normas específicas por cada entidad pública, en concordancia con las normas generales expedidas por el órgano rector.

- Facilitar la evaluación de la eficiencia de las unidades organizativas y de los servidores públicos.

Implantación

Corresponde a cada entidad implantar las normas técnicas de control interno, la forma en que debe cumplirlas y los procedimientos aplicables. Al efecto, el órgano rector brindará el asesoramiento técnico.

2.6 Responsabilidad por la integración y aplicación de los procedimientos de control interno

Los procedimientos de control interno serán implantados e integrados dentro de la secuencia de las operaciones de la entidad u organismo respectivo e incorporados en las normas y manuales de la organización. Cada entidad y organismo responderá por el establecimiento de su propia política de control interno y por la incorporación de los procedimientos indispensables para el efecto.

La máxima autoridad o titular de cada entidad y organismo tiene el deber de:

- Incorporar el control interno dentro de los sistemas de administración.
- Asegurar el establecimiento y mantenimiento de una unidad de Auditoría Interna.

El jefe de la unidad financiera tiene el deber de:

- Vigilar la incorporación de los procedimientos específicos de control interno, dentro de los sub-sistemas de presupuesto, de tesorería, de deuda pública y de contabilidad.
- Asegurar el funcionamiento del control interno financiero.

El jefe de la unidad de contabilidad deberá:

- Asegurar el funcionamiento del control interno financiero en el sistema de contabilidad.
- Verificar el control interno previo sobre compromiso, gastos y desembolsos.

El personal financiero, en general, es responsable especialmente de la observancia de los principios y normas relativos al control interno.

Finalmente, todos los jefes de unidades administrativas sean departamentos, secciones, etc., tienen el deber de establecer los procedimientos y medidas de control interno, dentro de su ámbito de actividad.

La responsabilidad por el control interno recae sobre todo funcionario y servidor público, en el ámbito que le corresponde.

Los auditores internos o externos no son responsables de los procedimientos de control interno existentes en la entidad y organismo. Por la naturaleza de sus funciones están obligados a examinarlo y evaluarlo y en caso de deficiencias, presentar recomendaciones para mejorarlo. La adopción de medidas correctivas para mejorar el control interno es responsabilidad de los ejecutivos de la entidad.

CAPIT2.MAT



Capítulo 3. ADMINISTRACION FINANCIERA

1. Administración General

1.1 Concepto

El término "*administración*" ofrece una doble acepción: en sentido objetivo y en sentido subjetivo. *Objetivamente*, es acción, realización de actividades para la consecución de un fin, en tanto que *subjetivamente* la administración implica una estructura orgánica, un ente o una pluralidad de entes a los que les está atribuida la función de administrar.

De la acción administrativa, entendida ésta en su aspecto objetivo, existe una noción etimológica imprecisa pero no errónea, que expresa que: administrar es prestar servicios.

Efectivamente, administración se deriva de la palabra latina *Administratio* y administrar, de *Ad* y *Ministrare*, servir, siendo su significado el de servir a; de acción; de actividad. Ningún grupo social ha podido subsistir sin una administración. Todos los grandes pueblos de la antigüedad han conocido un sistema de funciones y de servicios. Roma y Bizancio —nutridas de sus lecciones— transmitieron a Occidente una rica experiencia que, primero entorpeció y después deslumbró a las monarquías bárbaras. Su inmediata heredera fue la Iglesia, que desde la antigüedad adoptó sus formas y reglas.

En el *Diccionario de Sinónimos* de Barcia, Administrar se considera integración del prefijo *ad*, el sustantivo *manus* y del verbo *trahere*, lo que sugiere así mismo la idea de prestación de servicios: traer a mano. Es esta fundamental implicación de servicio lo que hace decir a Jordana de Pozas que la palabra administrar está siempre indicando la existencia de una actividad subordinada.

Frente a esta noción genérica y amplia de la administración han existido otros criterios de mayor restricción sobre el sentido de administrar. Así, la opinión de que administración es sólo gestión económica de ente privado o público, es un criterio inadecuado e insuficiente.

1.2 Proceso administrativo

Se afirma también que administración en sentido objetivo "es un proceso social y racional que consiste en combinar de la manera más eficiente, eficaz y económica distintos recursos humanos, materiales y financieros para la consecución de los fines propuestos por una Organización".

Si administración es proceso, supone fases o etapas que poseen cierta secuencia. Estas son:

- a. Lógica, y
- b. Temporal

La secuencia lógica significa que no se puede conseguir una etapa sin considerar otra previa que la fundamente. Así por ejemplo: no es lógico emprender el diseño de una organización o pensar en su estructura y funciones sin antes haber definido los objetivos de la misma.

La secuencia lógica tiene estrecha relación con la secuencia temporal, y según ésta en un primer tiempo (t) se debe definir los objetivos y sólo posteriormente (t+1) se podrá definir la estructura que ayudará a obtener esos objetivos.

Estas fases, la lógica y la temporal, deben entenderse más bien como un recurso expositivo que permite identificar diferencias analíticas, porque en la práctica hay que retroalimentar continuamente todo el proceso "subiendo y bajando" con el fin de realizar ajustes o correcciones.

El caso más típico es el referido a la fase de control al que todos los autores, colocan la lógica y el tiempo al final del proceso y sin embargo se aplica en todas las fases y por todos. Se controla cuando se planifica, cuando se organiza, cuando se dirige y hasta cuando se controla.

Las fases del Proceso Administrativo, aceptadas por la generalidad, son: planificación, organización, selección de personal, dirección, coordinación y reportes o control.

Planificación

La planificación es la primera fase del proceso administrativo y comprende varias sub-etapas que, en resumen, son:

Formulación de objetivos

Los objetivos deben ser formulados de manera clara, breve, medible, precisa y factible de cumplir, lo que exige realizar una evaluación de las posibilidades y oportunidades existentes.

Formulación de metas

Los objetivos son de carácter cualitativo, de un nivel general y las metas son cuantificaciones en las que se especifica cuánto se desea obtener de ese objetivo.

Programación de actividades

En esta área se hace un listado de las distintas actividades que deben realizarse para lograr el objetivo y las metas propuestas. Las actividades se ordenan de mayor a menor importancia y se les asigna fecha de inicio y de finalización.

Algunos autores incorporan a la fase de planificación la programación de los recursos financieros, humanos y materiales con el propósito de estimar para cada actividad los que sean necesarios para realizarla. Esta programación de recursos puede ser la base para otras programaciones más específicas, como los presupuestos en que se define el origen y destino de los fondos, o los planes de reclutamiento y capacitación en que se prevé la disponibilidad oportuna de los recursos humanos adecuados.

El proceso de planificación supone, además, otros dos elementos esenciales que pueden ser previos al proceso: el establecimiento de premisas y la selección de alternativas.

Establecer las premisas implica formular algunos supuestos o hipótesis sobre el comportamiento del futuro en relación con el pasado y el presente. Cuando estos supuestos no se expresan con claridad pueden distorsionar los planes y obligar a su reformulación.

La consecución de cualquier objetivo se puede dar de varias maneras. Al planificar se deben considerar las alternativas más importantes y evaluar sus costos y riesgos. Una alternativa relativamente económica puede resultar altamente riesgosa. Ello obliga a seleccionar y decidir un curso de acción determinado después de haber evaluado tanto el factor de costo como el factor riesgo implícitos en la decisión.

Cuando se establecen los objetivos ya se han formulado previamente las premisas y seleccionado los cursos de acción más convenientes. El problema es que a menudo aquellos dos aspectos no se hacen constar (no se escriben) y se los supone incluidos dentro de la definición de objetivos y metas.

La planificación puede clasificarse de distintas maneras según el criterio seleccionado. Si el criterio es el tiempo, se clasifica en: corto, mediano y largo plazo; si el criterio es el grado de generalidad, se clasifica en global, sectorial, institucional y específica.

Organización

Definidas las metas y las actividades, surge la necesidad de organizar para asegurar que ellas se cumplan. ¿Cuál es la estructura más adecuada? ¿Cómo agrupar las funciones y dividir el trabajo? ¿Cómo establecer los canales de comunicación y las líneas de autoridad?

No se puede emprender esta fase sin antes haber formulado la primera porque no existe un sólo diseño sino diversidad de diseños organizativos, dependiendo del objetivo propuesto. Así por ejemplo, la estructura para producir zapatos de trabajo para hombres quizás no sea la más adecuada para producir zapatos de calle para mujer, ya que en el primer caso los procesos de trabajo pueden estandarizarse, dividirse y programarse en un grado mucho más elevado que en el segundo.

La organización, por consiguiente, debe ser adecuada a sus objetivos, a su misión y su quehacer específico, como lo exige la Teoría o Enfoque de la Contingencia.

Al diseñar la organización debe procurarse que la estructura funcional responda tanto a la consecución de los objetivos como a las necesidades de un adecuado control de las actividades y procesos involucrados. Deberá, por ejemplo, evitarse la asignación de funciones incompatibles a una misma persona ya que de hacerlo podría inducirse a errores, omisiones e incluso a malos manejos de recursos.

En la fase de organización se deberá considerar, entre otros, los siguientes aspectos:

- Definir funciones generales que reúnen actividades similares.
- Dividir el trabajo en unidades simples susceptibles de inducir a la especialización y de esa manera a la eficiencia (departamentalización).
- Asignar funciones y responsabilidades, definiendo y delimitando la autoridad y las líneas de comunicación.
- Establecer jerarquías y los tramos de control (supervisión).
- Centralizar o descentralizar, unificando las funciones y actividades de un departamento.

Selección de personal

En esta fase se cumplen actividades cuyo propósito es garantizar que cada función sea ejecutada por el elemento más idóneo con base en distintos criterios que se convierten en políticas de selección: experiencia, conocimientos técnicos, personalidad, responsabilidad, etc. Se buscará y seleccionará el personal adecuado para la función específica. Algunas de dichas actividades son las siguientes:

- Seleccionar, incorporar, promover, rotar al personal de tal manera que se garantice la eficiencia en el desempeño del cargo.
- Prever modificaciones en los objetivos, metas y funciones con el fin de garantizar la disponibilidad del recurso humano adecuado para ejecutarlas.
- Proveer permanente actualización y entrenamiento del personal, como uno de los elementos del régimen de promoción.
- Establecer un sistema de recompensas y sanciones que motiven e incentiven al desempeño de las actividades y prevengan el cometimiento de irregularidades.

En resumen, en esta fase se trata de maximizar el empleo del recurso humano, procurando guardar un equilibrio entre las necesidades de la entidad y las necesidades y motivaciones de los individuos y evaluando constantemente las aspiraciones del personal con el fin de mantenerlo motivado para evitar problemas a la organización.

La fase relacionada con la administración de personal tiene dentro de la organización una unidad concreta en los denominados departamentos de personal, que han sido incorporados en la fase anterior, al diseñarse la estructura.

Dirección

La dirección marca la frontera entre las fases de planificación y diseño y las de ejecución; implica una relación directa con los seres humanos y en especial con sus motivaciones. Es el área donde además de conocer las técnicas, es necesario poseer dominio de las motivaciones, de las expectativas y de los aspectos relativos al comportamiento humano.

Dirección implica guiar a otros hacia la consecución de los objetivos, ejercer autoridad o delegarla cuando sea necesario, adoptar decisiones correctivas y valorar la información que las fundamente.

Un componente importante de la dirección es la influencia, que no es lo mismo que autoridad, implícita ésta, en la función o cargo y que tiene un carácter formal o legal. La influencia en cambio deriva de la capacidad de liderazgo, que se podría llamar "Autoridad Informal", pero a menudo más decisiva para lograr la adhesión y la confianza del subordinado. La buena dirección debe poseer ese doble atributo de autoridad legal y autoridad informal (influencia y liderazgo).

El jefe no sólo debe saber ordenar sino también poder adentrarse en la psicología, motivaciones y expectativas de los empleados con el fin de estimular o sancionar de manera prudente y justa sin romper el equilibrio de los grupos.

La capacidad de tomar decisiones acertadas, rápidas y eficientes influye en el liderazgo.

Valorar la información y las situaciones es paso previo a la adopción de decisiones cualquiera sea su nivel o importancia.

Adoptada una decisión, el jefe deberá impulsarla con energía, procurando la cooperación y el entusiasmo de los miembros de su equipo; ello se logra más fácilmente si el jefe tiene la capacidad de hacer participar a otros en las decisiones, si las comunica claramente y las impulsa con vigor.

A menudo el jefe debe saber distinguir entre las normas de la institución y las "normas de grupo", las cuales pueden en ciertos casos no coincidir. Adherirse ciegamente a las normas de la institución sin considerar las normas de grupo, puede conducir a que el jefe se aleje de la realidad del ambiente de trabajo y a perder los atributos antes referidos.

La fase de dirección supone un contacto con aspectos más concretos, técnicos y de motivación y con elementos formales e informales. En consecuencia, un buen jefe debe reunir múltiples virtudes que pueden resumirse en conocimientos técnicos y experiencia.

Coordinación

La coordinación es el proceso mediante el cual se armonizan y ajustan distintos elementos y esfuerzos para lograr objetivos definidos. La función coordinadora supone que dentro de la organización existen elementos que si no se integran pueden redundar en actividades aisladas, supone también que si no existe un sistema de comunicación que informe a otros lo que se está realizando pueden duplicarse esfuerzos o surgir interferencias en el desarrollo de las labores.

La coordinación es una función ejercida por una jefatura que reúne bajo su mando elementos relativamente distintos que deben ser integrados y unificados alrededor del objetivo común.

Reportes o control

El control aparece como la última fase del proceso administrativo lo cual es válido sólo para efectos expositivos, pero en la práctica, el control atraviesa todo el proceso desde el inicio hasta el final, ya que en su concepto más amplio implica dos elementos interrelacionados: información y control. Un sistema de control implica un buen sistema de información que reporte a los distintos niveles los resultados obtenidos y las excepciones a las normas establecidas. Mediante reportes adecuados se logra influir en los distintos niveles para realizar ajustes y correcciones, de modo que el control, aunque aparece como fase posterior a la

organización y la planificación, en realidad "sube" hacia esas fases con el fin de evaluarlas y en caso necesario, ajustarlas.

Un sistema de control debe, idealmente, cumplir con el "Ciclo de Control", que comprende: seguimiento, evaluación, decisiones correctivas y correcciones efectivas.

El control debe tender a:

- Establecer normas y estándares de cumplimiento que sirvan de referencia para comparar y evaluar resultados.
- Recaer sobre puntos claves o críticos del proceso, tomando en cuenta la relación, costo-beneficio.
- Incorporar un sistema de información que permita hacer reportes periódicos, oportunos y relevantes y, en especial, sobre resultados excepcionales.

Dos aclaraciones adicionales:

No debe asociarse control con una unidad específica. De hecho, los entes de control posterior (auditorías internas o externas) verifican que los controles se cumplan, pero el control propiamente dicho debe ser endógeno y funcionar dentro del proceso de cada operación. Ello se logra siguiendo las normas que regulen los procesos.

Cualquier control que sea ejercido por un ente especializado debe ser siempre independiente y posterior.

1.3 Reflexiones

Es conveniente tomar nota de algunos aspectos: para propósitos expositivos se ha hablado del orden lógico de las fases del Proceso Administrativo y de su orden secuencial o temporal. Sin embargo, el proceso debe ser visto en su dinámica, en su secuencia de ajuste y corrección, regresando a veces a un paso anterior para hacer enmiendas, lo que técnicamente se denomina RETROALIMENTACIÓN (FEEDBACK). El control se caracteriza por eso, porque permite regresar, informar de las desviaciones observadas y generar la acción correctiva. El diseño ideal de un sistema de control exige un mínimo de intervención humana. Construir sistemas autoregulados es relativamente fácil en los aparatos mecánicos o en los procesos de producción masiva altamente especializada, divisible y estandarizada. El sistema de autocontrol de las refrigeradoras es un ejemplo (el termostato), ya que en ellas no es necesario que el usuario intervenga para que la temperatura se mantenga (se autocorrije alrededor de una norma establecida).

En el diseño de un sistema de control administrativo donde quiera que se ubique, el asunto no es tan sencillo; sin embargo, siempre se debe procurar que el sistema se regule por sí mismo, con el mínimo de intervención exterior.

El control previo incorporado en el proceso de las operaciones, cuando se logra una adecuada asignación y división de funciones, se acerca un poco a esta concepción ya que el encargado del control posterior, en este caso el auditor, debería tener la seguridad de que las autoregulaciones se cumplen, con el fin de poder utilizar su tiempo en factores críticos y relevantes y no perderse en los detalles que se supone son autocorregidos. Además, por un factor de economía el control debe ser racionalmente concebido con el fin de que su costo no sea mayor que los beneficios derivados de su acción. La clave está entonces en el diseño de la organización y que el control externo (auditoría) sea realizado solamente en los factores críticos del proceso (ciertos puntos nada más) y en forma periódica (no permanente).

2. Sectores y Sistemas Administrativos

2.1 Sectores de la administración

Las actividades a cumplirse para administrar, son de naturaleza variada y se desarrollan con referencia a y dentro de múltiples campos de acción.

Dada la ordenación que debe presidir la vida del Estado, es necesario identificar sus diversos campos de acción, distribuir racionalmente las actividades que han de cumplirse dentro de cada campo, y atribuir a uno o a varios entes llevarlas a cabo, de análogo modo a como en un organismo se distribuyen las funciones que a cada órgano corresponden.

En la vida de la Administración Pública esta delimitación es tanto más necesaria porque frente a su amplitud, es físicamente imposible que un solo organismo se encargue de la consecución de todos los fines.

Por otra parte, las limitaciones de conocimiento y acción, consustanciales a la naturaleza de las personas físicas que actúan por el Estado, exige dividir entre ellas el trabajo y especializarlas en la atención de ciertos y determinados asuntos.

La actividad pública aparecerá dividida, distribuida en múltiples centros o campos especializados que denominaremos Sectores, y habrán tantos Sectores cuantos campos o círculos especializados de asuntos sean menester para cumplir los fines.

La magnitud y número de Sectores en un Estado determinado dependerá fundamentalmente, de la mayor o menor amplitud de fines que, en la práctica, haya establecido el derecho político, conforme aparece mencionado en este mismo capítulo.

Así por ejemplo, habrá un sector agropecuario, un sector salud, un sector educación, un sector energético, etc. especializados cada uno de ellos en una materia en particular, a cuyo efecto suele dotárseles de excluyentes y privativas competencias. Normalmente, al frente de cada sector deberá también existir un responsable por su conducción, cuestiones todas ellas de las que se ocupa generalmente la legislación administrativa de cada país.

Sistemas horizontales de la Administración

Concepto

Sistema es orden en las cosas animadas e inanimadas. El orden entraña finalidad.

El concepto nace del estudio de los sistemas de regulación biológica que cualquier animal posee para interactuar eficazmente con su medio (ej. regulación de la temperatura corporal). Del estudio de los mecanismos de regulación biológica surge una aplicación técnica que se orienta a la ingeniería de los procesos mecánicos, con lo cual se crea una nueva disciplina denominada Cibernética, que en el fondo no es más que el estudio y diseño de mecanismos autoregulados.

Cuando el trabajo y el comportamiento humano se someten a una disciplina y a una finalidad, puede también hablarse de sistemas.

Según la teoría, son elementos del sistema *el insumo* que los alimenta, *el procesador* que incide, afecta y transforma al insumo, *el producto* que es la materia o resultado de la acción procesadora y *el regulador*, factor preponderante del sistema que coordina todo, orientando, dirigiendo y controlando.

Dentro del conjunto de sistemas existe también orden y finalidad, de modo tal que unos se constituyen en insumos de otros y éstos también lo son de terceros sistemas.

Aplicando la teoría a la Administración, sistema es un conjunto ordenado de componentes o elementos interrelacionados, interactuantes e interdependientes, que tienen por finalidad el logro de un objetivo determinado.

Adicionalmente al concepto citado debemos añadir que:

- Un sistema así concebido puede ser dividido en sistemas menores (subsistemas),
- Un sistema está rodeado por un medio ambiente que lo influye (sistema abierto); y
- El sistema tiene propiedades SINÉRGICAS o sea que el todo es algo diferente a la suma de sus partes (mayor que las partes).



Dentro de cada sector en que se divide la actividad administrativa pública se requiere de ciertos elementos dispuestos dentro de un orden, esto es, de los denominados Sistemas Horizontales de la Administración, sin los cuales no sería posible llevar a cabo dicha actividad.

Clases

No existe acuerdo unánime acerca de cuales son todos los elementos o sistemas horizontales de la Administración. La discusión es aún mayor cuando se trata de clasificarlos, dividirlos y subdividirlos, pues, lo que para unos aparece como sistema autónomo, para otros es parte de un todo o sistema mayor o a la inversa.

Prescindiendo de la discusión teórica, por lo general suelen considerarse como tales sistemas los siguientes:

- Presupuesto
- Determinación y recaudación de recursos financieros
- Administración de caja
- Administración de la deuda o del crédito
- Contabilidad

Sistema Integrado de Gestión Financiera (SIGEF) y Sistema de Auditoría Integral (SAI)

El SIGEF Y SAI, han sido concebidos como un conjunto de principios, normas, organización, procedimientos y técnicas para el funcionamiento de todos y cada uno de los siguientes sistemas que lo integran:

Sistemas de Administración General que comprenden:

- Organización de la Administración Pública
- Programación de Operaciones
- Desarrollo y Administración de Personal
- Contratación y Administración de Bienes y Servicios

Sistemas Integrado de Gestión Financiera que comprenden los siguientes subsistemas:

- Presupuesto
-

- Tesorería
- Crédito público
- Contabilidad

Sistema de Auditoría Integral, que comprende:

- Control Interno (Auditoría Interna)
- Control Externo (Auditoría Externa)

3. Administración Financiera

3.1 Generalidades

Antecedentes

La Administración Financiera ha sido identificada con el manejo del capital de un negocio y relacionada con las estimaciones y presupuestos, la práctica contable, los resultados de las operaciones y los planes, informes y estados que demuestran la situación de los recursos financieros. En el sector privado es un área especializada de la administración que se ocupa de la obtención, el manejo, distribución y utilización de los recursos financieros y del capital de una empresa.

En los últimos años esta rama de la administración se ha perfeccionado tanto bajo el influjo de nuevas concepciones, técnicas y procedimientos, que ha dado lugar al desarrollo de un campo profesional altamente especializado, convertido por sus exitosos resultados en el eje central y el fundamento de las decisiones de la gestión empresarial privada.

En la administración privada los gerentes financieros tratan por todos los medios de hacer más productivos los recursos invertidos por los dueños de la empresa, en el ánimo de obtener una mayor rentabilidad.

El mismo concepto aplicado a la administración pública se traduce en la maximización de los servicios que el Estado debe proveer a la Nación que, en último término, es la propietaria de esta gran empresa.

La insuficiencia de recursos requeridos para financiar actividades y proyectos públicos y las demandas cada vez mayores de nuevos servicios a la comunidad obligan al Estado a poner especial cuidado en la mejor utilización de sus recursos financieros y afirma la necesidad de la aplicación de técnicas y métodos de mayor racionalidad en el manejo de los mismos.

Aunque la administración financiera pública no realizara por si sola el milagro de pasar de la insuficiencia a la abundancia de recursos, siempre será factible que consiga una eficiente utilización de los mismos, de tal manera que las principales actividades del Estado no se vean paralizadas por falta de financiamiento.

Actividades Financieras

La administración financiera pública comporta la realización de actividades de la más variada índole que, dado el tamaño del sector al que se aplica y las peculiaridades que le caracterizan, devienen por si solas en campos especializados del conocimiento. Dichas actividades, en resumen, son:

- Preparar un programa de actividades y expresarlo en términos monetarios.
- Determinar, recaudar, depositar o retirar fondos provenientes de los ingresos tributarios o no tributarios.
- Depositar o invertir fondos, garantizando su seguridad, la rentabilidad de las inversiones y su disponibilidad cuando sean necesarios y obtenerlos del crédito si es menester.
- Desembolsar fondos para pagar el costo de los programas por concepto de la adquisición de bienes, material, equipo, servicios y personal.
- Contabilizar dichas transacciones al momento de efectuarlas.
- Preparar informes financieros, estados y resúmenes contables de las transacciones.
- Conservar los documentos, manteniéndolos permanentemente abiertos a la inspección o auditoría a fin de que se puedan examinar las transacciones.

Por supuesto, las funciones financieras de una entidad pública son mucho más complejas que lo que este resumen expresa, dependiendo su complejidad del tamaño, responsabilidades y volumen de las operaciones de la entidad en cuestión. Por supuesto que las funciones financieras del Gobierno Central son aún más complejas.

Concepto

La Administración Financiera Pública del Gobierno o de cualquiera de sus entidades es el proceso que comprende el planeamiento financiero y el presupuesto de sus actividades, la determinación, recaudación, depósito, inversión, compromiso, obligación, desembolso y recuperación de los recursos financieros, el registro contable de los recursos financieros y materiales, la preparación e interpretación de informes financieros relacionadas con los resultados de las

operaciones, la situación financiera, los campos operados en ella y en el patrimonio y, finalmente, la evaluación de las operaciones y sus resultados por medio de la auditoría.

Importancia

La razón de ser del Estado es la prestación de servicios de diversa índole a sus ciudadanos; por lo tanto, las actividades financieras en sí mismas son de secundaria importancia frente a aquellos fines; sin embargo esa importancia crece en relación directa con la expansión de aquellos programas sustantivos. Resulta aún más trascendente cuando los programas previstos exceden de las disponibilidades de fondos porque entonces se hace más imperativo el cuidadoso planeamiento y administración de los gastos e ingresos públicos.

Una administración financiera adecuada se traduce en eficiencia y economía, aumentando el rendimiento de los recursos disponibles; si no lo es, los recursos se despilfarran o no se utilizan a pleno rendimiento. Si lo es, pueden hacerse planes y presupuestos con sentido realista; si no, los planes y presupuestos basados en ella resultan utópicos y estériles. Si lo es, la administración gana el apoyo de la opinión pública, si no, incluso los mejores programas concitan la enemistad de la ciudadanía. Si lo es, los programas pueden evaluarse en base a sus costos y a otras informaciones relevantes, si no, la evaluación es imposible. Si lo es, se sirve a la ciudadanía, si no, se le defrauda. Si es importante ejecutar un programa público no lo es menos administrarlo y controlarlo eficazmente.

Necesidad de integrar las actividades financieras

Existen diversas maneras de combinar la organización, los métodos y los procedimientos que se aplican al funcionamiento de los elementos del sistema financiero. Con frecuencia esos elementos se encuentran fragmentados en distintas unidades de la estructura gubernamental porque no existe una idea clara de la importancia de la integración de la Administración Financiera en su conjunto. Cuando tal situación ocurre se cae en el error de considerar a las distintas actividades financieras como comportamientos independientes y aislados y se ignora la necesidad de su coordinación integral en el seno de un solo sistema coherente y armónico.

Tal errónea consideración conduce a la mayoría de los funcionarios financieros a pensar que el área de actividades específica en que trabajan es la única del sistema financiero, sin importarles la existencia, las necesidades y la trascendencia que las demás áreas tienen para el éxito de las labores del conjunto. Es por eso, por ejemplo, que los funcionarios de presupuesto han pretendido abarcar las funciones de registro contable cuando ello es materia de otra actividad financiera; por ello también los funcionarios de Tesorería efectúan desembolsos contrariando las prioridades establecidas por el presupuesto y, por la misma razón los funcionarios

de Contabilidad no presentan a sus usuarios (Presupuesto, Tesorería y otros) la información que ellos requieren y con la oportunidad debida.

De otra parte, es cierto que la organización político-administrativa de los países prevé la existencia de diversidad de entes en el seno del Sector Público a los cuales concede un mayor o menor grado de autarquía; cierto también que cada nivel de gobierno cada entidad pública deben establecer sus propios métodos y sistemas de administración y de control. Sin embargo, todas las entidades públicas tienen en común el proveer servicios a los ciudadanos y deben hacerlo con la mayor eficiencia. Para ello es indispensable que se comuniquen y colaboren entre sí, lo cual no es posible si no son capaces de entenderse unas a otras.

Si se logra unificar las ideas matrices que deben regir un sistema financiero, uniformando los métodos de trabajo, universalizando la terminología financiera, adoptando criterios comunes de clasificación y registro de transacciones, estandarizando hasta donde sea posible la forma de recolectar y transmitir información; si se logra que los funcionarios comprendan que los elementos del sistema financiero son interdependientes y se influyen y condicionan recíprocamente; si el diseño y operación del sistema se ajustan a dichas exigencias, entonces podrán consolidarse y compararse entre sí las operaciones financieras de las entidades del sector público y cualesquiera de ellas podrá perfeccionar, a base de la experiencia ajena, su propio sistema financiero.

Fundamentos

Para el funcionamiento de una buena Administración Financiera Pública es menester el cumplimiento de los siguientes requisitos mínimos:

- Apoyo decidido del legislativo y del ejecutivo.
- Organización adecuada y completa del sistema financiero.
- Deberes y responsabilidades financieras claramente establecidas.

3.2 Apoyo del Legislativo y del Ejecutivo

Legalidad de la Administración Financiera Pública

Las relaciones jurídicas que se dan entre la Administración, entendida como la pluralidad de entes encargados de administrar, y los particulares se hallan definidas por la ley. En ello radica la garantía de la libertad individual que se da en dos sentidos: de un lado, mediante el reconocimiento expreso de libertades determinadas y, de otro, mediante el principio de legalidad de la Administración que exige a ésta acuar siempre sometida a normas de derecho. Así pues, la Administración y los sistemas financieros públicos están, en mayor o menor medida, limitados por las exigencias legales. Muchas veces la norma jurídica

prohíbe o restringe ciertas actividades financieras y casi siempre establece los métodos de control de los fondos públicos. Normalmente, el ordenamiento jurídico impone criterios más estrictos de administración fiscal que aquellos que se aplican en la actividad privada. En caso de conflicto entre la norma y las prácticas más recomendables de eficiencia financiera, aquella prevalece sobre éstas.

Lamentablemente, las leyes entrañan en muchos casos grave entorpecimiento en la eficiencia financiera; la estricta aplicación de la ley, requieren a menudo, exceso de detalles, impone procedimientos caros o estructuras orgánicas poco ágiles o exige trámites innecesarios o complicaciones superfluas. Con demasiada frecuencia las normas jurídicas que un día fueran adecuadas pierden actualidad y sin embargo mantienen su incómoda vigencia formal. Por ello en gran medida se ha ido produciendo la obsolescencia de los sistemas administrativos.

Los funcionarios financieros deben sentirse obligados a gestionar, dentro de sus posibilidades, la modificación de las normas que entorpecen la eficiencia de los sistemas; pero, mientras no ocurran los cambios deberán resignarse a vivir con la camisa de fuerza de la legislación existente.

Los sistemas financieros gubernamentales están sujetos además a los preceptos administrativos, que, por vía reglamentaria o resolutive, emanan de la propia entidad pública o se imponen desde fuera, por otras autoridades ejecutivas. Por lo general, se atribuye amplio poder reglamentario a las oficinas financieras, centrales y, a veces, este poder se traduce en la imposición de exigencias detalladas, innecesarias e inaccesibles a las posibilidades de todas las entidades públicas. El propósito fundamental de esa reglamentación es, desde luego, uniformar la información financiera para facilitar la consolidación de todas las transacciones públicas y, en tal sentido, la reglamentación es útil pero el exceso de detalle resulta perjudicial. Pero también en este caso un reglamento en conflicto con la eficiencia financiera, prevalece sobre ésta, dada su obligatoriedad formal.

En la administración de los recursos públicos se imponen la necesidad de exigencias que rebasan las habituales del sector privado y se justifican plenamente bajo el criterio de legalidad que informa la vida de la administración pero ha de tenerse presente también que salvaguardar el interés de ciudadano contribuyente no solamente se logra con el cumplimiento de los aspectos formales, sino principalmente asegurándole el uso eficiente de los recursos, en base al texto y al espíritu de la norma.

El Legislativo y la Administración Financiera

En la mayoría de países compete al Legislativo dictar las leyes que rigen la Administración Financiera, aprobar el presupuesto e imponer los tributos necesarios. Para ello, el Legislativo debe examinar constantemente las operaciones

financieras de las entidades, exigir la presentación de información y estudiarla exhaustivamente.

El cumplimiento de esas responsabilidades exige, en la mayoría de casos, contar con un grupo de expertos financieros competentes que le asesoren en la revisión de la información y en la formulación de las leyes.

La legislación orgánica en materia financiera debe ser clara, sencilla y flexible, evitar la minuciosidad de detalles y el exceso de prolijidad en los requerimientos que por su naturaleza cambiante atentan a la generalidad y permanencia de la ley. En particular, no debe regular la estructura de la organización a adoptarse ni los procedimientos presupuestarios ni los sistemas contables a utilizarse, sino limitarse a atribuir a órganos determinados la facultad y responsabilidad de establecerlos.

Las Leyes Tributarias deben limitarse a tratar las cuestiones básicas de la relación jurídico-tributaria de los sujetos, activo y pasivo del tributo, del hecho generador, de la base imponible, de la tarifa y la cuantía, del nacimiento, exigibilidad y extinción de la obligación tributaria, de los reclamos y recursos contencioso-tributario. No deberían estas leyes contener disposiciones relacionadas con el destino del ingreso ni asignarlos a fines predeterminados, ya que la creación de rentas con destino especial es uno de los factores de perturbación con que frecuentemente tropieza la administración financiera.

Las leyes que detallan en forma minuciosa la estructura de la organización y los procedimientos financieros están condenadas a la obsolescencia desde su nacimiento. Las leyes que exigen llevar la contabilidad en libros encuadernados, foliados, sellados y rubricados por determinados funcionarios, deberán haberse abolido desde que se popularizó la contabilidad mecanizada, pero sin embargo aún subsisten.

Las leyes anuales de presupuesto deben limitarse a presentar los programas de acción pública, establecer sus costos y las fuentes de financiamiento, sin modificar la legislación orgánica o regular en modo alguno el funcionamiento del sistema financiero. Deben expresar en forma correcta los ingresos estimados según una clasificación por fuente y los gastos propuestos para cada programa según una clasificación adecuada y sin detalles excesivos. Sólo debería exigirse aprobación legislativa para el traslado de partidas considerables entre distintos programas, delegando a los administradores la responsabilidad de autorizar traslados de menor cuantía.

El mayor y más concreto aporte del Legislativo a beneficio de la administración financiera pública estará en la expedición de leyes que guarden un sabio equilibrio entre la necesidad de salvaguardar los recursos públicos y la inconveniencia de entorpecer su administración con excesivas o injustificables regulaciones.

El Ejecutivo y la Administración Financiera

Incumbe a la Función Ejecutiva señalar la política a la que deben ceñirse las entidades públicas. La autoridad de Gobierno es responsable, a fin de cuentas, de la política financiera y está obligada a velar que su ejecución se adecue a los principios, normas y procedimientos generalmente aceptados en la administración de las finanzas públicas.

Dicha política constituye el marco de referencia dentro del cual todas las entidades públicas llevan a cabo sus actividades financieras. Dado que en la actividad financiera pública se requiere de orden, la aplicación del mismo y la necesidad de observar el principio estructural de la jerarquía, conducen a la creación de Unidades Centrales, llamadas también Organos Centrales Rectores, de Presupuesto, de Tesorería, de Deuda Pública y de Contabilidad a los que, de modo general, se atribuye la competencia para preparar la normativa secundaria, aplicable a las actividades financieras de la Administración Central y de cada una de las entidades u organismos del sector estatal.

Encuadrada en la normativa secundaria de carácter general, corresponde a cada entidad pública preparar y aplicar la normativa particular que atienda a sus necesidades específicas.

El titular o máximo ejecutivo de cada entidad pública debe asegurarse que sus operaciones financieras sean correctas, que el personal dedicado a ellas sea debidamente seleccionado, que se observen las disposiciones legales, que se recauden los ingresos en tiempo y forma establecidas, que se custodien e inviertan adecuadamente los fondos, que los gastos y erogaciones se ajusten a las previsiones de los planes, programas y presupuestos, que se lleven registros contables que posibiliten el control de los recursos y se provea información razonable, confiable y oportuna sobre los mismos.

Dicha obligación del máximo ejecutivo es exigible a pesar de que se haya distribuido entre sus subalternos la autoridad para manejar fondos, autorizar gastos, firmar cheques, llevar los registros o preparar los informes financieros.

El máximo ejecutivo debe también ajustar su actividad a la política trazada por las autoridades superiores de gobierno y mantener a éstas plenamente enteradas de la actividad de la entidad, mediante la presentación de informes oportunos y veraces.

Por último, el máximo ejecutivo está obligado a usar el sistema financiero como medio de información al servicio de sus propias actividades gerenciales. Ello le permitirá decidir sobre los programas o proyectos que debe impulsar o restringir, las actividades que debe cumplir con mejor eficiencia o mejor utilización de los recursos, etc.

3.3 Organización del Sistema Financiero

Estructura y funciones

Un sistema financiero para ser eficiente requiere una organización administrativa adecuada.

La estructura de la organización varía considerablemente, de acuerdo a la importancia y características de las funciones financieras dentro de la entidad y de acuerdo al tamaño y naturaleza de ésta. A veces la estructura separa las actividades financieras en diferentes organismos. Esta tendencia a separar funciones financieras relacionadas entre sí perjudica la eficiencia del sistema. Por ello es recomendable prever una estructura financiera integrada que incluya todas las funciones financieras en una sola unidad de organización. En el nivel superior de la Administración Central, es normal reunir en un solo organismo todas las funciones de Presupuesto, Tesorería, Deuda Pública y Contabilidad y es recomendable también en el nivel institucional de cada entidad u organismo público reunir las dentro de una Dirección o Departamento de Finanzas.

Es evidente que, dependiendo del tamaño de la entidad, estas funciones se estructuran de manera diferente. Por ejemplo, en una entidad pequeña pueden agruparse todas en una sola unidad administrativa, mientras que en una grande habrá secciones diferentes encargadas de cada función, bajo la autoridad común de un Jefe o Director de Finanzas.

En todo caso, es necesario que cada unidad en que se divide la entidad financiera (Dirección, Departamento, Sección, etc.) así como cada funcionario sepa exactamente cuales son sus obligaciones y responsabilidades y quien es su superior inmediato. Las funciones y actividades deben distribuirse entre las unidades administrativas y entre los empleados de cada una de ellas de acuerdo a un plan lógico y a las exigencias del sistema de control interno.

Dado que no hay reglas fijas ni uniformemente exigibles para la estructura orgánica y funcional de las actividades financieras y puesto que estas dependen de los fines que gestiona, a continuación se presentan las finalidades que ellas generalmente se proponen.

Objetivos

Objetivos de las actividades financieras y presupuestarias

Conseguir la coordinación de la administración financiera de las entidades y organismos del sector público, principalmente por medio de la unificación de criterios.

- Facilitar la vinculación de los procesos de planificación, programación y presupuesto.
- Lograr una organización estructural y funcional lógica y eficiente de las actividades financieras.

- Establecer y garantizar el funcionamiento del control interno financiero.
- Asegurar la utilización de personal idóneo y promocionar su desarrollo profesional continuo.
- Perfeccionar y desarrollar la administración financiera mediante el empleo de técnicas modernas y eficientes.
- Proveer de documentación y registro apropiado a las operaciones financieras.
- Producir información financiera, útil, adecuada y oportuna para la adopción de decisiones gerenciales y de política.
- Evaluar y mejorar las operaciones financieras por medio de la auditoría financiera.
- Evaluar y mejorar la eficiencia, efectividad y economía de la administración pública por medio de la auditoría operacional.

Objetivos de la Tesorería

- Conseguir la programación del flujo de los recursos financieros públicos.
- Conseguir que la determinación tributaria y la facturación y cobranza de ingresos llegue, en la medida señalada por la ley, al universo de contribuyentes y usuarios de los servicios públicos.
- Captar oportunamente todos los ingresos tributarios y no tributarios.
- Utilizar los recursos financieros con la mayor eficiencia y economía.
- Procurar el óptimo rendimiento de los recursos financieros temporalmente no necesarios, mediante su inversión a corto plazo.
- Garantizar la disponibilidad de los recursos financieros en períodos de insuficiencia temporal, mediante operaciones de crédito a corto plazo.
- Poner en oportunidad a disposición de las entidades y organismos del sector público los recursos financieros para la cancelación de sus obligaciones legalmente exigibles o, cancelarlas directamente, si fuere el caso.

Objetivos del Crédito Público

- Satisfacer las necesidades de financiamiento por medio de la administración de préstamos y otros mecanismos de crédito público interno y externo.

- Captar los recursos provenientes del crédito público interno y externo.
- Realizar los pagos relacionados con la deuda pública interna y externa.

Objetivos de la Contabilidad

- Conseguir un proceso de registro contable que facilite el control de todos los recursos financieros y materiales de las entidades y organismos del sector público.
- Facilitar la determinación de los costos de las entidades y organismos públicos y de sus programas y proyectos.
- Posibilitar la preparación de informes financieros periódicos para fines de gerencia interna.
- Obtener la elaboración periódica de un conjunto de estados financieros de cada entidad y organismo del sector público, que presenten los resultados de sus operaciones, su situación financiera, los cambios operados en ésta y en su patrimonio.
- Posibilitar la entrega oportuna de información financiera concisa y clara para la adopción de decisiones por parte de la alta dirección.
- Obtener de las entidades y organismos del sector público información útil, oportuna y confiable para fines de centralización y consolidación.
- Lograr un informe consolidado de las operaciones patrimoniales y presupuestarias, mediante clasificación y registro comunes que posibiliten su presentación en forma comparativa.
- Determinar oportunamente las desviaciones de los planes y programas financieros y sus causas para posibilitar su corrección.

Personal financiero

De todos los fundamentos en que se asienta la organización del sistema financiero el más importante es el elemento humano. El mejor sistema resultará inútil si el personal no tiene la preparación, la experiencia y la motivación necesarias. Muy a menudo las remuneraciones asignadas al campo financiero en el sector público no son adecuadas para atraer al personal idóneo. Contratar personal de menor nivel profesional y pagarle menos es una falsa economía, pues, tal tipo de empleados le cuestan al Estado mucho más de lo que sus bajos salarios parece ahorrar.

Todos los funcionarios a cargo de las funciones financieras deben tener la preparación y experiencia que el cargo exija y remuneraciones competitivas con aquellas que en cargos análogos paga la actividad privada. Resulta paradójico que los gobiernos retribuyan inadecuadamente a personas que ejecutan y controlan las mayores transacciones financieras del país.

De otra parte, debe tenerse en cuenta que la integridad del patrimonio público es incompatible con los nombramientos basados en relaciones familiares, en vínculos de amistad y menos en consideraciones políticas. A medida que el sector público ha ido expandiendo sus actividades, sus transacciones financieras han aumentado en volumen y complejidad, haciendo aún más necesaria la presencia de funcionarios de carrera a cargo de sus finanzas.

Control Interno Financiero

El control interno debe estar presente en todos y cada uno de los demás sistemas administrativos y financieros. Descansa sobre todo en un tipo de organización que permita un control efectivo del activo y pasivo de la entidad, así como de sus ingresos y gastos, mediante la clara asignación de responsabilidades a los respectivos funcionarios, el establecimiento de procedimientos precisos y el mantenimiento adecuado y actualizado de la documentación y los archivos. En particular, es necesario que ningún funcionario realice por sí mismo un ciclo completo de operaciones, sino que éstas se fragmenten en etapas sucesivas a cargo de distintos empleados, de modo que cada uno de ellos tenga necesariamente que controlar la forma en que se realizó la etapa anterior y que los errores voluntarios no sean posibles sino mediante colusión entre varios funcionarios.

Auditoría Interna

La unidad de auditoría interna no forma parte de la estructura orgánica-funcional de las unidades financieras y constituye un grave error organizarla bajo la línea de dependencia del máximo ejecutivo financiero de la entidad u organismo; es también error, que se comete a menudo, encargarle el cumplimiento de actividades financieras tales como la suscripción de cheques, otorgamiento de vistos buenos y peor aún, atribuirle facultades para el ejercicio y práctica de los controles previos.

La unidad de Auditoría Interna si es un elemento necesario para el buen funcionamiento del sistema financiero cuando se le encomienda la labor de examinarlo objetiva e independientemente para generar, mediante acción correctiva, las mejoras que sean menester.

En guarda de su independencia la Unidad de Auditoría Interna debe depender de la máxima autoridad de la entidad u organismo y encargarse de cumplir las principales actividades siguientes:

- Revisar constantemente, después de su ejecución, las transacciones financieras, los libros, registros, documentos, etc. comprobando su autenticidad, veracidad y legalidad.
- Revisar y evaluar permanentemente el sistema de control interno.
- Preparar informes de los exámenes y auditorías practicadas.
- Hacer recomendaciones para mejorar los sistemas, los procedimientos y el control interno.
- Brindar toda colaboración a los auditores externos y facilitarles acceso pleno a toda información sobre las auditorías practicadas.

3.4 Deberes y Responsabilidades Financieros

Requisito del sistema de Administración Financiera Gubernamental es la integración de los suficientes medios de control que garanticen el cumplimiento de los deberes financieros. Dichos deberes no solo se refieren a la protección de los fondos públicos y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias sino también a la utilización de los recursos monetarios públicos de la manera más productiva y con un mínimo de desperdicio o ineficiencia.

Para que la administración pública sea eficaz es indispensable que los funcionarios ejecutivos, los administradores públicos en general y los funcionarios financieros gubernamentales en particular, asuman completa y totalmente la responsabilidad de las operaciones financieras que caen dentro de su esfera de acción o autoridad. Por consiguiente, es esencial que los funcionarios designados conozcan y comprendan con claridad lo que significa la autoridad y responsabilidad financieras. Más aún, es necesario que el sistema de administración financiera proporcione los medios para que se cumplan los deberes financieros y, en el caso de incumplimiento, es de la mayor importancia que el sistema posibilite determinar en quien recae la culpabilidad. En otras palabras, cuando no se cumplan los deberes financieros, debe identificarse claramente a las personas responsables para evitar futuros incumplimientos. Más, acontece a menudo que no se ponga en claro sobre quien exactamente recae la responsabilidad y que el incumplimiento quede impune. Por ello, muchos funcionarios incumplidos continúan ocupando cargos financieros y hasta llegan a puestos de mayor categoría.

Bien vale la pena discutir la naturaleza de los deberes financieros y los diversos métodos de evadir su cumplimiento, ya que incumben directamente al gobierno en todos sus niveles.

Naturaleza de los deberes financieros

Los deberes financieros suelen enumerarse dividiéndose en positivos y negativos.

Deberes Positivos

Son deberes financieros positivos:

- Controlar la obligación de dar cuenta pública por la administración de los recursos.
- Salvaguardar los dineros, propiedades y otros recursos del Estado.
- Recaudar los ingresos públicos con presteza y depositarlos intactos en el Banco depositario oficial.
- Garantizar que los bienes y servicios se adquieran al precio más económico posible; que realmente se reciban los bienes y servicios ya adquiridos; que la calidad, cantidad y precios estén de acuerdo con la autorización, las facturas y los contratos; que las autorizaciones se confieran de conformidad con las normas y políticas aplicables y que se haga uso efectivo de todos los bienes adquiridos.
- Cumplir las disposiciones legales y reglamentarias y observar todos los preceptos administrativos.
- Cumplir los principios, normas y procedimientos generalmente aceptados en la administración financiera pública y aplicarlos de manera consistente.
- Utilizar económica y eficientemente los recursos financieros públicos en los programas y proyectos previstos en los presupuestos.
- Establecer un eficaz sistema de control interno.
- Garantizar que los dineros públicos no permanezcan inactivos.
- Llevar libros, registros, documentos y archivos ordenados, legibles y adecuados que reflejen y respalden las transacciones financieras efectuadas.
- Cerrar los libros con oportunidad y puntualidad, preparar y presentar a quienes corresponda los informes y estados financieros completos que revelen toda la información de manera veraz y oportuna.
- Garantizar que los empleados públicos no estén expuestos a la tentación de prestar, usar o apropiarse ilegítimamente de los dineros, bienes y recursos públicos, debido a deficiencias del sistema financiero.

Deberes Negativos

Constituyen deberes financieros negativos:

-
- Evitar el robo, el fraude, el desfalco u otras maneras ilícitas de apropiación de los recursos públicos.
 - Impedir el uso o el desembolso impropio de los recursos públicos.
 - Evitar que se pasen por alto las disposiciones legales y reglamentarias, los procedimientos y controles financieros.
 - Evitar que se hagan compromisos, gastos o desembolsos para otros fines que los autorizados en los programas y presupuestos o que excedan los límites presupuestarios.
 - Evitar abuso, desperdicio, derroche o deterioro de los recursos públicos.
 - Evitar complejidades y detalles innecesarios en el sistema financiero en su conjunto y especialmente en los registros e informes relacionados con él.

Sujetos de la Responsabilidad Financiera

Muy pocas diferencias de opinión existen en la administración pública y en la privada respecto a que la máxima autoridad de una entidad u organismo asume la responsabilidad final sobre la administración en su conjunto, inclusive sobre la administración financiera. Así, el Presidente de la República asume la responsabilidad sobre la administración financiera de la República, o el Alcalde sobre la de la ciudad. Del mismo modo, dentro de las entidades públicas el principal funcionario ejecutivo asume la responsabilidad sobre la administración financiera de la entidad que dirige. El ejecutivo principal no puede evitar esa responsabilidad alegando que la ha delegado al principal funcionario financiero ni que él personalmente no está entrenado en cuestiones financieras. Es su deber hacer que sus subalternos dirijan un eficaz sistema financiero y obtener, en caso necesario, orientación profesional para ese efecto. Por ello, la mayoría de los más destacados ejecutivos gubernamentales prefieren, con razón, que el principal funcionario financiero dependa directamente de ellos, que el sistema financiero se organice en una sola unidad financiera dentro de la entidad y que el principal funcionario financiero sea un profesional altamente especializado.

La responsabilidad financiera básica de la máxima autoridad radica en exigir que el principal funcionario financiero cumpla sus deberes financieros.

El principal funcionario financiero es directamente responsable de todas las actividades y transacciones financieras. De la misma manera que la máxima autoridad no puede evadir la responsabilidad alegando que ha delegado autoridad, el principal funcionario financiero no puede evadir la suya aún cuando tenga como subalternos a miembros del personal encargados en forma individual de varias funciones financieras, tales como presupuesto, recaudaciones, contabilidad, etc.

Finalmente, las responsabilidades financieras recaen en el personal financiero en forma individual, de acuerdo con sus particulares obligaciones funcionales dentro de la organización financiera.

Si bien los administradores financieros del sector público pueden llegar a controlar las situaciones relacionadas con la apropiación indebida de fondos, el desperdicio o pérdida de dinero, los abusos o excesos presupuestarios, etc. los jefes de las unidades operativas están en mejores condiciones para controlar el abuso, pérdida, deterioro o derroche de los recursos humanos y materiales de las entidades. Este deber frecuentemente no es considerado como de índole financiera, dado que los recursos mencionados no tienen un carácter estrictamente monetario. Sin embargo, todos los recursos públicos se traducen en valores monetarios y la pérdida de los mismos puede expresarse en esos términos. Por consiguiente, los jefes de las unidades operativas tienen el deber financiero de velar porque los recursos humanos y materiales del sector público que están bajo su responsabilidad se utilicen con eficiencia, con economía y con efectividad.

Para ilustrar esta cadena de responsabilidades supongamos que un cajero, debido a deficiencias del sistema de control interno, se fuga con una considerable suma de dinero. Es obvio que el cajero es personalmente responsable por apropiación de fondos; sin embargo el principal funcionario financiero, así como los funcionarios financieros intermedios del área correspondiente, son administrativamente responsables por no llevar un adecuado sistema de control interno. Si por el contrario el cajero se apoderó del dinero a pesar de existir un buen sistema de control interno, con ardides o en colusión con otros empleados, el principal funcionario financiero no asumirá responsabilidad alguna. Corresponderá a los auditores examinar el caso particular con respecto a lo adecuado del sistema de control interno.

El ejemplo dado fue demasiado simple para ser real. Si el cajero no se hubiera fugado poniendo de manifiesto su culpabilidad y si el sistema de control interno fuera tan deficiente que los auditores no pudieran encontrar cual de los cajeros cometió el ilícito, de haber varios cajeros, la situación se habría vuelto mucho más crítica y se habría hecho sumamente notorio el incumplimiento de los deberes financieros de parte del principal funcionario financiero y de la máxima autoridad. Hay otras formas de fraude más típicas y sofisticadas que complican aún más la determinación de la responsabilidad financiera.

De todo lo anterior se puede ver que la efectividad del sistema de control interno y de la auditoría de la entidad pública tiene un papel extremadamente importante en la determinación de la responsabilidad financiera.

No debe subestimarse el papel del auditor cuando identifica las deficiencias de la administración financiera y hace recomendaciones para el mejoramiento de la misma. La máxima autoridad y el principal funcionario financiero de la entidad deben considerar que los pronunciamientos del auditor están orientados a ayudarlos

a cumplir con sus deberes financieros y a protegerlos del incumplimiento de las obligaciones financieras en que pueden incurrir sus empleados subalternos.

Modos de Evadir la Responsabilidad Financiera

Existen muchos modos de evadir la responsabilidad financiera. Algunos se conciben con intenciones fraudulentas, otros son el resultado de costumbres y prácticas inapropiadas; en ciertos casos se utilizan para autoprotegerse en el evento de que sobrevengan problemas, pero en su mayoría se producen como consecuencia de negligencia, pereza, indiferencia, dejadez o franca ignorancia. Todos ellos, sin embargo dificultan o impiden establecer a quien corresponde la responsabilidad financiera. Los más frecuentes son los siguientes:

- Falta o deficiencia del sistema de Control Interno.
- Ausencia de Disciplina Interna.
- Evasión deliberada del espíritu de las disposiciones y normas.
- Actitud personal impropia.
- Evasión y traslado de las responsabilidades.
- Ausencia de cooperación.
- Indiferencia y descuido en el trabajo.
- Falta de registros contables apropiados.
- Atrasos en la elaboración de los registros contables.
- Registro incompleto de las transacciones.
- Complejidad innecesaria del sistema contable.
- Falta de estados financieros.
- Elaboración incompleta o deficiente de informes financieros.
- Atrasos en la elaboración de informes financieros.
- Informes financieros excesivamente complejos.
- Uso de tácticas dilatorias para producir atrasos o demoras.
- Obstáculos a la labor de los auditores.

- Incumplimiento de las recomendaciones de auditoría.
- Uso innecesario de dinero efectivo.
- Multiplicidad de cuentas bancarias.
- Falta de depósitos bancarios diarios.
- Falta de conciliación de las cuentas.
- Administración y conservación deficiente de la documentación.
- Cambios frecuentes de autoridades.
- Reorganizaciones o cambios organizativos.
- Reformas deficientemente programadas.
- Cambio de normas y de procedimientos.
- Rotación excesiva del personal.
- Insuficiencia del personal.
- Innovaciones tecnológicas.

Deficiencias del Sistema en Fijar la Responsabilidad Financiera

Quizá el más serio de todos los problemas en este campo es la creciente tendencia de los sistemas de administración financiera gubernamental en destacar las características, importancia y logros potenciales de sus diversos elementos, menos las que se refieren al cumplimiento de los deberes financieros. Cuestiones como la programación de operaciones, el presupuesto por programas, el presupuesto base cero, la administración por objetivos y resultados, los análisis de costo-beneficio y costo-eficiencia, la rentabilidad, la tasa interna de retorno de la inversión y otros problemas de la micro y macroeconomía pueden hacer que los funcionarios del gobierno se encuentren confusos y pierdan de vista la importancia elemental y básica de llevar y asegurarse de tener una administración financiera responsable, por medio de un sistema financiero basado en la responsabilidad.

Los esfuerzos para conseguir Clasificaciones de información económica o de programas mediante detalladas codificaciones pueden y de hecho han causado la pérdida del control al eclipsar las clasificaciones de la estructura de la responsabilidad de la organización que es necesaria para determinar el grado de cumplimiento de los deberes financieros.

No debe perderse de vista que el primordial objetivo de un sistema financiero gubernamental es la revelación más completa de los resultados financieros de las operaciones del Estado y que, por consiguiente, todos sus componentes, el presupuesto, la tesorería, la deuda pública y la contabilidad deben concentrar todos sus esfuerzos y afanes en el cumplimiento de los deberes financieros.

Un sistema financiero centrado en la responsabilidad debe ser uno de los principales objetivos del Estado moderno. Un sistema con esa orientación utiliza el presupuesto clasificado por área de responsabilidad, la tesorería y la deuda pública por área de responsabilidad y la contabilidad por área de responsabilidad para evaluar la administración de los recursos públicos.

Para la fijación de la responsabilidad es indispensable que cada centro de responsabilidad coincida con la estructura orgánica de la entidad.

El sistema financiero orientado hacia la responsabilidad posibilita que la auditoría gubernamental sea más útil a las autoridades del ejecutivo y legislativo como medio de evaluación de la efectividad gubernamental en el cumplimiento de las responsabilidades para con sus ciudadanos.

En esta época en que los recursos públicos no tienen la más remota posibilidad de acercarse a las necesidades de la colectividad, la fijación de la responsabilidad a través del sistema financiero no es opcional, es imperativa.



CAPÍTULO 4. FUNDAMENTOS DE CONTABILIDAD Y PRESUPUESTO GUBERNAMENTAL

1. ¿Qué Es la Contabilidad Gubernamental?

1.1 Definición de Contabilidad

La Contabilidad ha sido definida como el conjunto de actividades relativas al procesamiento, evaluación, registro, clasificación, resumen, informe e interpretación de los resultados de las transacciones o de las actividades financieras de una organización. La Contabilidad permite que la organización mida con exactitud en términos monetarios las operaciones, programas que ha llevado a cabo.

El estudio de la Contabilidad fue inicialmente enfocado hacia la empresa privada debido a que los principios y procedimientos de contabilidad son de gran utilidad para las empresas creadas con el ánimo de obtener ganancias. Esta rama de la contabilidad es conocida con el nombre de Contabilidad Comercial.

1.2 Diferencia entre Contabilidad y Teneduría de Libros

Las personas que no tienen entrenamiento en aspectos financieros, a menudo confunden el términos Contabilidad con Teneduría de Libros. La teneduría de libros es el registro sistemático de las transacciones financieras según ocurren, día a día. Por lo tanto, la teneduría de libros es solo una parte de ese proceso más amplio llamado contabilidad. Las personas relacionadas con la teneduría de libros no necesariamente están entrenadas ni tienen experiencia en ese campo más vasto que es la contabilidad. La labor de los tenedores de libros requiere poco entrenamiento, consiste principalmente en el procesamiento y registro de las transacciones en los libros de contabilidad de la organización.

1.3 El empleo de la Contabilidad por los Gobiernos

Una de las ramas más amplias e importantes de la contabilidad surge de su empleo por los gobiernos y unidades gubernamentales. Lamentablemente, la Contabilidad Gubernamental no se ha desarrollado tanto como la contabilidad comercial. El propósito de este documento, es presentar la contabilidad enfocándola hacia los organismos gubernamentales. Se puede definir la Contabilidad Gubernamental del siguiente modo: Las actividades de procesamiento, registro, clasificación, resumen, informe e interpretación de los resultados de las transacciones financieras de los organismos gubernamentales.

El Sistema Contable comprende los métodos y procedimientos de organización contable, los documentos, libros, registros y archivos de las transacciones y el flujo del procesamiento de las operaciones del gobierno expresadas en términos financieros, desde su entrada original en los libros de contabilidad hasta los informes y su interpretación. Los sistemas contables varían considerablemente según los métodos y procedimientos utilizados; sin embargo, todos los sistemas contables, comerciales o gubernamentales, deben concordar con ciertos *principios y procedimientos de contabilidad generalmente aceptados*. Estos principios y procedimientos se han utilizado tan ampliamente en la profesión contable que han venido a constituirse en normas cuyo cumplimiento es obligatorio para mantener *un sistema contable adecuado*.

Los principios y procedimientos de contabilidad generalmente aceptados relacionados con la contabilidad comercial son un tanto diferentes de los de la contabilidad gubernamental y por lo tanto la contabilidad gubernamental debe ser estudiada en función de sus propios requerimientos. Este es el propósito del presente documento el cual trata acerca de la contabilidad gubernamental con un enfoque orientado inclusive a quienes no son contadores.

La contabilidad gubernamental es aplicada por varios tipos de gobierno: Ciudades, provincias, estados y por organismos gubernamentales dependientes de esos niveles de gobierno. Por lo general, tales organismos están financiados principalmente por impuestos; sin embargo, algunos organismos gubernamentales están total o parcialmente autofinanciados con el fruto de sus servicios o productos. Tratándose de las empresas autofinanciadas que pertenecen al gobierno y que son operadas por él, se acostumbra aplicar los principios y procedimientos generalmente aceptados de contabilidad comercial.

Delimitando un poco más el campo, este documento trata sobre la contabilidad de los organismos gubernamentales financiados por impuestos, que proporcionan a los ciudadanos servicios públicos, cuya naturaleza es diferente a los servicios comerciales ofrecidos por las empresas privadas.

1.4 Propósitos de la Contabilidad Gubernamental

Los propósitos de la contabilidad gubernamental son los siguientes:

- a. Proporcionar un registro preciso, sistemático y permanente de las transacciones financieras del organismo gubernamental de acuerdo con los principios generalmente aceptados de contabilidad gubernamental.
- b. Proporcionar una información financiera actualizada necesaria a los administradores del gobierno para una administración eficaz y económica de las operaciones.
- c. Informar periódicamente acerca de los resultados financieros de las operaciones gubernamentales.

- d. Informar acerca de la situación financiera del organismo gubernamental en determinada fecha.
- e. Proporcionar información financiera histórica para un planeamiento futuro eficaz.
- f. Ayudar a proporcionar un control y registro adecuados de los recursos del organismo gubernamental.
- g. Proporcionar información financiera consistente para comparar y evaluar los resultados financieros logrados con los planes originales y con los resultados logrados por otros organismos gubernamentales similares.

1.5 Cumplimiento de los Requerimientos Legales

La contabilidad gubernamental se adhiere a los principios y procedimientos generalmente aceptados; sin embargo, hay una excepción importante en este aspecto, una excepción que no existe en la contabilidad comercial.

Si las disposiciones legales están en conflicto con los principios y procedimientos contables de general aceptación, las disposiciones legales deben tener prioridad.

Todo organismo gubernamental tiene una autoridad conferida por las leyes que lo crearon y debe adherirse a tales leyes. Si las leyes que crean un organismo gubernamental requieren específicamente procedimientos o prácticas incompatibles con los principios de contabilidad generalmente aceptados, las leyes deben prevalecer sobre éstos. En tales casos, es importante, desde luego buscar la enmienda de tales leyes cuando sea posible.

El papel de la Contabilidad en el Sistema de Administración Financiera Gubernamental

El Sistema de Administración Financiera Gubernamental comprende todos los componentes que forman el proceso de planeamiento, presupuesto, determinación, recaudación, depósito, administración, inversión, obligación y desembolso de los recursos financieros gubernamentales, el registro de estas transacciones, la preparación e interpretación de informes relacionados con los resultados de las operaciones, y la subsecuente verificación de las transacciones por medio de la auditoría.

Es evidente, sin comentar en detalle las partes componentes del sistema de administración financiera gubernamental, que el sistema contable es el componente básico fundamental del sistema financiero en su totalidad. El sistema financiero en su conjunto depende del sistema contable, ya que es la fuente de toda información financiera registrada. Sin un sistema contable, la formulación del presupuesto consistiría en simples conjeturas, el control de adquisiciones y de bienes no estaría bien documentado, no podría lograrse un control interno, los auditores no tendrían

nada que auditar, y los informes financieros se convertirían en hojas de papel en blanco.

1.6 Características de un Sistema Contable

Si bien los sistemas contables individuales varían considerablemente según el volumen, propósitos y actividades del organismos gubernamental, todos los sistemas contables tienen algunas características en común:

Documentos de Origen. (Documentos Fuente). Toda transacción financiera gubernamental se inicia por medio de documentos de origen, los cuales constituyen el insumo o la entrada en el sistema contable. Los documentos de origen junto con otros documentos de respaldo, se archivan en orden lógico después de efectuar el registro en los libros contables para el respaldo documentario de todas las transacciones registradas esté fácilmente disponible.

Libros de Entrada Original. El registro inicial de las transacciones financieras gubernamentales se efectúa en libros de entrada original. Estos son los libros esenciales y oficiales de contabilidad, en los cuales se registra inicialmente las transacciones financieras y de los cuales se obtiene todo resumen y clasificación de información contable. Estos libros se mantienen bajo el sistema de partida doble, el cual se explicará posteriormente.

Mayor General. Los resúmenes de las transacciones contables son transferidos "pasando" de los libros de entrada original al mayor general. Las "Cuentas" de Mayor General son determinados grupos o colecciones de transacciones financieras similares dentro del mayor general. Las cuentas del mayor general se clasifican de modo que faciliten la preparación de los informes financieros. La clasificación formal de las cuentas del mayor general se llama *Plan de cuentas*.

Informes Financieros. El producto del sistema contable son los informes financieros preparados con la información recopilada en las cuentas del Mayor General. Los informes financieros muestran los resultados de las operaciones financieras y/o la situación financiera del organismo gubernamental.

1.7 Necesidad de Uniformidad en la Contabilidad

Es de gran importancia que los procedimientos, prácticas, terminología, clasificación e informes contables sean uniformes y consistentes. Esta es una razón por la cual es necesario que se prepare un Manual de Contabilidad. Un Manual de Contabilidad documenta y describe el sistema contable. Ya que el sistema contable para un organismo gubernamental difiere, cada organismo debe preparar y aplicar su propio manual de contabilidad. Evidentemente, la consistencia es necesaria dentro del sistema contable del organismo gubernamental, para que los estados financieros puedan ser comparados mes a mes y año a año.

Es importante también que los distintos organismos gubernamentales utilicen técnicas consistentes y uniformes de contabilidad y de información para que los resultados financieros de las operaciones de los distintos organismos gubernamentales, sean comparables entre sí. La adhesión a los "principios y procedimientos generalmente aceptados de contabilidad gubernamental" y el empleo de una terminología corriente de contabilidad gubernamental y de clasificaciones uniformes de las transacciones, aseguran la consistencia y la uniformidad tanto dentro del sistema contable como con otros sistemas.

1.8 El Producto del Sistema Contable: Informes Financieros

Los informes financieros pueden definirse como los documentos formalmente preparados para presentar los resultados de las operaciones financieras de un organismo gubernamental y su situación financiera, así como información suplementaria. Los informes financieros toman muchas formas, pero toda información básica proviene de los registros de contabilidad. Por lo tanto, el producto del sistema contable son los informes o estados financieros.

Es muy importante que los estados financieros sean preparados de modo que sirvan al usuario o al lector. Por esta razón, se debe evitar los informes complicados con demasiadas columnas o páginas. Los estados financieros deben estar claramente rotulados y encabezados para describir en forma cabal su naturaleza y contenido. Deben mostrar con sencillez la información, en una sola hoja de papel.

Activos, Pasivos, Patrimonio

Los elementos de las actividades de contabilidad son los siguientes:

ACTIVOS: Bienes propiedad del organismo gubernamental.

PASIVOS: Deudas del organismo gubernamental.

PATRIMONIO: El excedente de los bienes propiedad del organismo gubernamental sobre sus deudas (o el excedente de activos sobre pasivos).

1.9 La Ecuación Contable

Basándonos en las definiciones arriba mencionadas, expresamos la ECUACION CONTABLE del siguiente modo:

ACTIVOS	–	PASIVOS	=	PATRIMONIO
---------	---	---------	---	------------

Por lo tanto, si un gobierno tiene ₡100.000 en efectivo pero debe a sus empleados sueldos por ₡80.000 tendrá un patrimonio de ₡20.000.

ACTIVOS	–	PASIVOS	=	PATRIMONIO
¢100.000	–	¢80.000	=	¢20.000

o expresado de otro modo:

¢100.000	–	¢80.000	=	¢20.000
----------	---	---------	---	---------

El patrimonio es el excedente de los bienes sobre las deudas y está disponible para ser utilizado. Por lo tanto, en la ilustración, los ¢20.000 están disponibles para cubrir deudas futuras. A menudo se le llama Patrimonio Disponible.

La ecuación contable es la base para toda la teoría de contabilidad bajo el sistema de partida doble. Para que ambas partes de la ecuación contable sumen iguales, el balance general se lo presenta comúnmente del siguiente modo:

ACTIVOS	=	PASIVOS	+	PATRIMONIO
---------	---	---------	---	------------

o expresado de otro modo:

BIENES	=	DEUDAS	+	PATRIMONIO
--------	---	--------	---	------------

Por lo tanto, si un gobierno tiene ¢100.000 en efectivo y debe a sus empleados sueldos por ¢80.000 el total de activos a la izquierda de la ecuación, será igual al total de pasivos y Patrimonio de la derecha:

¢100.000 (ACTIVOS)	=	¢80.000 (PASIVOS)	+	¢20.000 (PATRIMONIO)
-----------------------	---	----------------------	---	-------------------------

La ecuación contable podría ser presentada de una tercera forma:

PASIVOS	=	ACTIVOS	+	PATRIMONIO
---------	---	---------	---	------------

Supongamos que un gobierno tiene ¢300.000 en efectivo y debe a sus empleados sueldos por ¢175.000. Su patrimonio disponible, se computará del siguiente modo:

PATRIMONIO	=	¢300.000	–	¢175.000
PATRIMONIO	=	¢125.000		

En la ecuación contable se puede sumar o restar siempre que la misma cantidad sea sumada o restada en ambos lados de la ecuación. Es importante recordar que la ecuación debe estar en igualdad. Es decir, que debe ser balanceada.

Supongamos que un gobierno tiene ¢300.000 en efectivo y debe a sus empleados sueldos por ¢175.000. La ecuación contable se expresa del siguiente modo:

¢300.000 (ACTIVOS)	=	¢175.000 (PASIVOS)	+	¢125.000 (PATRIMONIO)
-----------------------	---	-----------------------	---	--------------------------

Supongamos ahora que el gobierno pide y recibe abastecimientos, por los cuales debe ¢25.000 adicionales. Su pasivo será aumentado en ¢25.000.

Al mismo tiempo su activo será también aumentado por el valor de los abastecimientos recibidos:

¢300.000 (efectivo)	+	¢25.000 (abastecimiento)	=	¢175.000 (sueldos p/pagar)	+	¢25.000 (cuentas p/pagar)	+	¢125.000 (patrimonio)
¢325.000 (activos)			=	¢200.000 (pasivos)	+ ¢125.000 (patrimonio)			

Digamos ahora que el gobierno paga del efectivo, sueldos a sus empleados.

¢300.000	-	¢175.000	+	¢25.000	=	
¢175.000	-	¢175.000	+	¢25.000	+	¢125.000
(sueldos p/pagar)			+	(cuentas p/pagar)	+	(patrimonio)

¢125.000 (efectivo)	+	¢25.000 (abastecimiento)	=	0 (sueldos p/pagar)	+	¢25.000 (cuentas p/pagar)	+	¢125.000 (patrimonio)
¢150.000 (activos)			=	¢25.000 (pasivos)	+ ¢125.000 (patrimonio)			

Ahora expresamos los distintos modos de aumentar o disminuir la ecuación contable y los resultados de tales aumentos o disminuciones. Asumamos que operaciones con ¢100.000 en efectivo y nada de pasivo.

¢100.000 (activos)	=	0 (pasivos)	+	¢100.000 (patrimonio)
-----------------------	---	----------------	---	--------------------------

- a. Un activo puede ser aumentado y otro activo disminuido en la misma cantidad. Por ejemplo, si los abastecimientos por un valor de ₡25.000 son comprados por los ₡25.000 mientras que al mismo tiempo el activo "en efectivo" será disminuido por ₡25.000.

₡100.000 (efectivo)	-	₡25.000	+	₡25.000 (abastecim'to)	=	0 (pasivo)	+	₡100.000 (patrimonio)
₡75.000 (efectivo)	+			₡25.000 (abastecim'to)	=	0 (pasivos)	+	₡100.000 (patrimonio)

- b. Se puede aumentar un activo y del otro lado de la ecuación aumentar la misma cantidad al pasivo. Si en el ejemplo anterior los abastecimientos, fueran comparados al crédito en vez de en efectivo, el activo "abastecimiento" sería aumentado por los ₡25.000 mientras que al mismo tiempo el pasivo "cuentas por pagar" sería aumentado por los ₡25.000.

₡100.000 (efectivo)	+	₡25.000 (abastecim'to)	=	₡25.000 (cuentas p/pagar)	+	₡100.000 (patrimonio)
------------------------	---	---------------------------	---	------------------------------	---	--------------------------

- c. Se puede aumentar un pasivo y disminuir otro pasivo en la misma cantidad. Supongamos en el ejemplo anterior, que el gobierno toma ₡25.000 prestados a ser pagados en una letra que vence dentro de 12 meses y utiliza esta cantidad para pagar la cuenta de los abastecimientos.

₡100.000 (efectivo)	+	₡25.000 (abastecim'to)	=	
₡25.000 - ₡25.000 (cuentas por pagar)	+	₡25.000 (letra p/pagar)	+	₡100.000 (patrimonio)
₡100.000 (efectivo)	+	₡25.000 (abastecim'to)	=	
₡25.000 (letra p/pagar)	+			₡100.000 (patrimonio)

- d. Se puede disminuir un activo, y, del otro lado de la ecuación disminuye un pasivo por la misma cantidad. Utilizando la misma ilustración, supongamos que al cabo de un año la letra se paga del efectivo.

¢100.000 (efectivo)	-	¢25.000	+	¢25.000 (abastecimientos)	=	
		¢25.000 - ¢25.000 (letra por pagar)		+		¢100.000 (patrimonio)
¢75.000 (efectivo)	+	¢25.000 (abastecim'to)	=	0 (pasivos)	+	¢100.000 (patrimonio)

- e. Se puede aumentar un activo, y del otro lado de la ecuación aumentar la misma cantidad al patrimonio. Siguiendo la ilustración anterior, supongamos que el gobierno recauda ¢300.000 de impuestos.

¢75.000 (efectivo)	+	¢300.000	+	¢25.000 (abastecimientos)	=	
0 (pasivos)	+	¢100.000	+	¢300.000 (patrimonio)		
¢375.000 (efectivo)	+	¢25.000 (abastecimiento)	=	0 (pasivos)	+	¢400.000 (patrimonio)

- f. Se puede disminuir un activo, y del otro lado de la ecuación disminuir la misma cantidad al patrimonio. Ahora, supongamos que durante el año el gobierno paga ¢250.000 en gastos de operación:

¢375.000 (efectivo)	-	¢250.000	+	¢25.000 (abastecimientos)	=	
0 (pasivos)	=			¢400.000 - ¢250.000 (patrimonio)		
¢125.000 (efectivo)	+	¢25.000 (abastecimiento)	=	0 (pasivos)	+	¢150.000 (patrimonio)

- g. Se puede aumentar el pasivo y disminuir la misma cantidad al patrimonio. Supongamos que el gobierno debía a los acreedores ¢100.000 adicionales por gastos de operación no pagados aún a fin de año.

¢125.000 (efectivo)	+		¢25.000 (abastecimientos)	=	
¢100.000 (cuentas p/pagar)	+		¢150.000 - ¢100.000 (patrimonio)		
¢125.000 (efectivo)	+	¢25.000 (abastecimiento)	=	¢100.000 (cuentas p/pagar)	+ ¢50.000 (patrimonio)

Estos siete ejemplos muestran los tipos normales de transacciones que tienen como resultado cambios en la ecuación contable. Es muy importante recordar que, sea cual fuere la transacción, la ecuación debe seguir balanceada. La teoría presentada en las ilustraciones anteriores será aplicada al resto de este documento según se comenten los distintos métodos y conceptos de contabilidad.

1.10 Repaso

Contabilidad Gubernamental: Las actividades de procesamiento, registro, clasificación, resumen informe interpretación de los resultados las transacciones financieras de los organismos gubernamentales.

Teneduría de libros: El registro sistemático de los Libros: transacciones financieras según ocurren, día a día.

Sistema Contable: Comprende los métodos y procedimientos de organización contable, los documentos, libros, registros y archivos de las transacciones, y el flujo del procesamiento de las operaciones del gobierno expresadas en términos financieros, desde su entrada original en los libros de contabilidad hasta los informes y su interpretación.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados: Estos principios se han utilizado tan ampliamente en la profesión contable que han venido a constituirse en normas, cuyo cumplimiento es obligatorio para mantener un sistema contable adecuado.

El Sistema de Administración Financiera Gubernamental: Todos los componentes que forman el proceso de planeamiento, presupuesto, determinación, recaudación, depósito, administración, inversión, obligación y desembolso de los recursos financieros gubernamentales, el registro de estas transacciones, la preparación e interpretación de informes relacionados con los resultados de las operaciones, y la subsiguiente verificación de las transacciones por medio de la auditoría.

Documentos de Origen: Documentos que inician y respaldan las transacciones financieras del gobierno.

Libros de Entrada Original: Los libros esenciales y oficiales de la contabilidad en los cuales se registran las transacciones por primera vez.

Mayor General: El libro que contiene resúmenes de las transacciones financieras clasificadas de modo que faciliten la preparación de los informes financieros.

Cuentas Auxiliares: Determinados grupos o colecciones del Mayor General, Mayor transacciones financieras similares dentro del mayor general.

Plan de Cuentas Mayor: La clasificación formal de las cuentas del mayor general.

Informes Financieros: Los documentos preparados formalmente que muestran los resultados de las operaciones y/o situación financiera.

Manual de Contabilidad: Una descripción escrita y documentada del sistema contable.

Activos: Bienes propiedad del organismo gubernamental.

Pasivos: Deudas del organismo gubernamental.

Patrimonio: El excedente de bienes de propiedad del organismo gubernamental sobre sus deudas o el excedente de activos sobre pasivos.

Ecuación Contable:

$$1. \text{ACTIVOS} = \text{PASIVOS} + \text{PATRIMONIO}$$

$$2. \text{PASIVOS} = \text{ACTIVOS} - \text{PATRIMONIO}$$

$$3. \text{PATRIMONIO} = \text{ACTIVOS} - \text{PASIVOS}$$

2. ¿Qué Sucedió? El Estado de Resultados

2.1 Los resultados de las operaciones

Los informes financieros, son el producto de la contabilidad gubernamental. Estos consisten en estados financieros y otras informaciones.

Hay dos clases principales de estados financieros: Unos que presentan los resultados de las operaciones financieras durante un período determinado y otros que presentan la situación financiera del gobierno a una fecha fijada.

En ese capítulo se trata del primer tipo de estado. Este estado, en efecto, expresa lo que sucedió en el terreno financiero durante cierto período. En la elaboración de este informe financiero se relata lo que sucedió con los ingresos y los gastos.

A fin de exponer lo que sucedió en el terreno financiero, en primer lugar se pone en lista todos los ingresos o rentas públicas recibidos durante el período. A continuación se pone en lista todos los gastos o desembolsos efectuados. Si los ingresos exceden a los gastos, tener dinero disponible, lo cual aumentará nuestro saldo bancario. Si, por otro lado, los gastos son mayores que los ingresos nuestro saldo bancario disminuirá.

El informe financiero que presenta los ingresos, gastos y la diferencia entre ellos puede llamarse un Estado de Ingresos y Gastos. Ya que es realmente un informe sobre lo que sucedió en el terreno financiero, también se le suele llamar un Estado de Operaciones por ser un informe de las operaciones financieras.

El Estado de Operaciones (o Estado de Ingresos y Gastos) presenta los ingresos recibidos y los gastos incurridos (incluyendo obligaciones contraídas) así como el excedente de los ingresos en relación con los gastos (o viceversa, según sea el caso).

Luego el Estado de Operaciones, presenta los resultados de las Operaciones.

Si el gobierno "X", en enero de 1987, recibió ₡100.000 por concepto de impuestos y gastó ₡98.000 en remuneraciones, bienes, y servicios, los resultados de sus operaciones podrían presentarse de la siguiente manera:

GOBIERNO "X"	
ESTADO DE OPERACIONES	
Por el mes de enero de 1989	
Ingresos:	
Impuestos recaudados	₡100.000
Gastos:	
Remuneraciones, bienes y servicios	₡ 98.000
Excedente de Ingresos sobre Gastos	₡ 2.000

(ejemplo simplificado)

2.2 Evaluación de los Resultados de las Operaciones — El Estado Comparativo de Operaciones

Un estado financiero que resume las principales operaciones de un gobierno o de una unidad de gobierno por un período contable.

La finalidad principal del estado de operaciones es permitir o hacer posible la evaluación de los resultados de las operaciones. Permite a los contadores y otros interesados comparar el origen y montos de los ingresos y los destinos y montos

de los gastos. Además, proporciona un registro permanente y oficial de las operaciones financieras.

Un método particularmente útil para evaluar los resultados de las operaciones, consiste en la comparación de los ingresos y gastos reales con los estimados previamente. Todos los gobiernos bien administrados preparan sus estimados de ingresos y gastos al comienzo de cada año como un medio de planear las actividades del año. Este es el presupuesto.

Un presupuesto, es el plan de acción del gobierno expresado en términos financieros.

En efecto, el presupuesto presenta lo que el gobierno planea y espera que se realice, de la misma manera que el Estado de Operaciones presenta lo que realmente sucedió. Con el fin de evaluar los resultados de las operaciones es útil comparar los ingresos y gastos presupuestados con los ingresos y gastos reales al final del período. Un Estado de Operaciones que incluye el presupuesto recibe el nombre de Estado Comparativo de Operaciones. Con frecuencia, también se incluye en este Estado una columna de "variaciones presupuestarias".

En esta columna las cantidades por encima y por debajo de los estimados, se muestran para los ingresos y los gastos a fin de llamar la atención sobre las alteraciones en relación con los estimados originales. Supongamos que el gobierno "X" planeaba recaudar ₡110.000 en impuestos, pero únicamente recaudó ₡100.000 y planeó gastar ₡105.000, pero en realidad gastó ₡98.000. Su Estado Comparativo de Operaciones, sería como sigue:

GOBIERNO "X"
ESTADO COMPARATIVO DE OPERACIONES
 Por el mes de enero de 1989

	Presupuestado	Real	Variaciones (por encima por debajo)
Ingresos:			
Impuestos Recaudados	₡110.000	₡100.000	₡10.000
Gastos:			
Remuneraciones, bienes y servicios	₡105.000	₡98.000	₡7.000
Sobrante de Ingresos sobre Gastos	₡ 5.000	₡ 2.000	₡ 3.000

(ejemplo simplificado)

Los resultados de las operaciones, se evalúan también de otras maneras, a base de informaciones más detalladas que se presentan en estados individuales más extensos

de ingresos y egresos así como también en cédulas de respaldo que pueden suministrar mayor información que resume los resultados de las operaciones.

Otro medio de comparación que suele usar es la presentación en columnas de los resultados de las operaciones del año en curso, así como también de aquellos del año anterior o de otros años pasados. Esta práctica, permite observar los mayores cambios o variaciones de las operaciones financieras, de año en año.

Los estados financieros comparativos son aquellos que proporcionan de la información financiera real comparada con la estimada para el año en curso o con la de períodos anteriores.

2.3 Ingresos – El Estado Comparativo de Ingresos en Detalle – Clasificaciones de Ingresos.

Con el fin de presentar una información más amplia, El Estado de Ingresos en Detalle, se prepara con la finalidad de hacer un análisis más profundo.

Este estado presenta los mismos ingresos en detalle, de acuerdo con las clasificaciones suministradas por el plan de cuentas.

Los ingresos pueden definirse como los recibos de caja y otras adiciones a los activos que no crean pasivos adicionales, por los cuales no se cambia ningún otro activo.

Los ingresos se clasifican de acuerdo con su origen o procedencia. Algunas de las principales fuentes de origen típicas de los ingresos gubernamentales, son (1) impuestos, (2) tasas, (3) contribuciones especiales, (4) multas, y (5) otros ingresos. Estas áreas principales, se dividen en el plan de cuentas en subcategorías tales como impuestos a la renta, impuesto sobre las importaciones, impuestos al valor agregado, multas por violación de las leyes, etc., dependiendo del nivel y clase de gobierno.

El Estado Comparativo de Ingresos en Detalle, presenta los ingresos en subcategorías en secuencia lógica, generalmente en orden de importancia.

Ejemplo de un Estado Comparativo de Ingresos en Detalle:

GOBIERNO "X"
 ESTADO COMPARATIVO DE INGRESOS EN DETALLE
 Por el mes de enero de 1989
 Presupuestado Recaudado Variaciones
 (Por encima por debajo)

	Presupuestado	Real	Variaciones (por encima por debajo)
Ingresos Tributarios:			
Impuesto a la renta	¢40.000	¢19.000	¢21.000
Impuestos al patrimonio	15.000	18.000	(3.000)
Impuestos a la importación	10.000	¢ 11.000	¢ (1.000)
Otros ingresos tributarios	12.000	9.000	3.000
Total de impuestos	¢ 77.000	¢ 57.000	¢20.000
Otros Ingresos:			
Venta de bienes y servicios	¢ 12.000	¢ 14.000	¢(2.000)
Multas y análogos	21.000	29.000	(8.000)
Total de otros ingresos	33.000	43.000	(10.000)
Total de ingresos	¢110.000	¢100.000	¢10.000

2.4 Gastos

Los gastos son pagos efectuados u obligaciones contraídas que corresponden al año en curso y que aumentan los pasivos o disminuyen los activos y por los que no existe un contrabalance en la disminución de los pasivos o en el aumento de los activos.

Otra definición de gastos es el costo de los bienes entregados o los servicios prestados, estén pagados o no, inclusive los gastos de amortización de deudas a largo plazo y compras de activos fijos. Gasto es el término preferido en la contabilidad gubernamental para explicar la combinación de los desembolsos efectuados y las obligaciones contraídas, pero aún no pagadas. El término gasto no debe confundirse con otros similares, pero bastante diferentes tales como egresos, desembolsos, costos etc. Los gastos comprenden tanto los pagos efectuados, como los pagos que se deben y han de cancelarse, tal como se usa en la terminología de la contabilidad gubernamental.

2.5 Clasificación de Gastos por su Objeto

Los gastos pueden clasificarse de muy variadas maneras. La clasificación de gastos más común es aquella que considera el objeto que motiva el gasto. Esta se refiere al tipo de producto o servicio recibido por un concepto específico. Las principales clasificaciones por el objeto del gasto generalmente son (1) servicios personales o remuneraciones (incluyendo los beneficios pagados a los empleados), (2) bienes y materiales, (3) otros servicios, (4) gastos de capital, y (5) amortización de deudas. Las subcategorías comprendidas en las clasificaciones por el objeto del gasto pueden ir desde el tipo de remuneración del empleado hasta los bienes y servicios específicos recibidos. Es obvio que los gastos pueden clasificarse por su objeto casi hasta el infinito (por ejemplo uno puede clasificar los gastos de franqueo postal de acuerdo a las clases de estampillas compradas); pero los detalles excesivos en las clasificaciones por el objeto del gasto crean un trabajo innecesario y una indebida complejidad. Por esta razón, debe evitarse clasificaciones detalladas por el objeto del gasto.

2.6 Clasificación de Gastos por Unidad de Organización

En los últimos años se ha hecho hincapié en clasificaciones de gastos distintas de las que se hace por su objeto. Una de ellas es la que se hace por la estructura de la organización. La ventaja de esta clasificación estriba en que presenta los gastos totales de cada unidad de organización y sirve no solamente para evaluar la eficiencia, sino también para determinar quién asume la responsabilidad de los gastos. La Clasificación de gastos por unidad de organización presenta los gastos agrupándolos por departamentos, divisiones, oficinas u otras unidades de organización que los realizan.

2.7 Clasificación de Gastos por Programas

Este modo de clasificación agrupa los gastos de acuerdo con los fines para los que dichos gastos se efectuaron (programas) y con las subdivisiones específicas singulares del trabajo realizado para llevar a cabo los mencionados fines (sub-programas).

Existen además, otras formas de clasificación, como la funcional, la sectorial, la económica, etc. y clasificaciones combinadas cuyo uso posibilita agrupar la información para diversos usuarios. No obstante, el excesivo detalle en las clasificaciones es un factor de complejidad y de error potencial que no debe perderse de vista en mérito a la sencillez del sistema de contabilidad.

2.8 Período Contable, Período Fiscal, Año Fiscal

Varios términos que se refieren a la medición del tiempo se emplean con frecuencia en la contabilidad gubernamental y por ello deben definirse con la mayor claridad. Un período contable, es cualquier período al final del cual y por el cual se preparan estados financieros. Un período fiscal es cualquier período al

final del cual un gobierno determina formalmente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y cierra formalmente sus libros de contabilidad. Por lo tanto, un período contable puede ser un mes, un trimestre, un semestre o doce meses. Un período fiscal se considera generalmente un período de doce meses completos. Finalmente, un año fiscal es un período de doce meses al final del cual, un gobierno determina formalmente su situación financiera los resultados de sus operaciones y cierra formalmente sus libros de contabilidad.

Por lo general, los dos últimos términos se usan indistintamente ya que el período fiscal normal consta de doce meses.

Entonces el período fiscal y el año fiscal son una misma cosa para un gobierno y generalmente el período contable es un período por ejemplo de un mes o tres meses (un trimestre). Debe hacerse notar, sin embargo, que un período fiscal o un año fiscal es también un período contable, pero un período contable, no siempre es un período fiscal o un año fiscal. Aunque un gobierno pueda emplear un presupuesto "bienio" (para dos años) su período fiscal o año fiscal normalmente está limitado a los doce meses del año.

2.9 El Informe Comparativo de Gastos en Detalle

Este estado presenta los gastos reales en detalle comparados con los estimados del presupuesto de acuerdo con una o varias de las clasificaciones antes expuestas. Con frecuencia, si el Estado Comparativo de Operaciones presenta los gastos según un método de clasificación (por objeto, por ejemplo) el Estado Comparativo de Gastos en Detalle, puede proporcionar una clasificación diferente (Institucional por ejemplo). Algunas veces, se preparan estados que incluyen clasificaciones combinadas.

Los detalles innecesarios en los Estados Comparativos de Gastos, pueden dificultar su comprensión. Como cualquier otro estado financiero, estos estados deben presentarse en una sola página. Cuando la información a presentarse, requiera más de una página, la información más detallada debe presentarse en cédulas adicionales de respaldo.

El siguiente es un ejemplo de un Estado Comparativo de Gastos:

GOBIERNO "X"
ESTADO COMPARATIVO DE GASTOS

Por el mes de enero de 1989
Presupuestado Gastado Variaciones

(Por encima por debajo)

	Presupuestado	Gastado	Variaciones (por encima por debajo)
Gastos Corrientes:			
Remuneraciones	¢60.000	¢59.000	¢1.000
Bienes	7.000	8.000	(1.000)
Servicios	2.000	1.500	.500
Intereses	1.000	1.000	--
Transferencias	<u>10.000</u>	<u>8.000</u>	<u>1.500</u>
Total	¢ 80.000	¢78.000	¢2.000
Gastos de Capital:			
Obras Públicas	¢ 20.000	¢14.000	¢6.000
Compra de Bienes de Capital	<u>3.000</u>	<u>4.000</u>	<u>(1.000)</u>
Total	¢ 23.000	¢18.000	¢5.000
Pago de Deudas:			
Amortización de la Deuda	<u>¢ 2.000</u>	<u>¢ 2.000</u>	--
Total de Gastos	¢105.000	¢98.000	¢7.000

(ejemplo simplificado)

2.10 Repaso

Resultados de las operaciones:

Lo que sucedió en el terreno financiero durante cierto período en relación con los ingresos y gastos.

Un estado financiero que resume las principales operaciones de un gobierno o de una unidad de gobierno por un período contable.

Estado de Operaciones (Estado Ingresos y Gastos): Estado financiero que presenta los resultados de operación durante un cierto período e incluye los ingresos, los gastos y el excedente de los ingresos sobre los gastos (o viceversa, según el caso).

Estado Comparativo Operaciones: Estado financiero que proporciona de comparaciones de información financiera real con la estimada para el período actual o con la real del período precedente.

Ingresos: Recibos de caja y otras adiciones al activo que no crean pasivos adicionales y por los que no se cambia ningún otro activo.

Gastos: Pagos efectuados u obligaciones que corresponden al período en curso, que aumentan el pasivo y disminuyen el activo y por el cual no existe una correspondiente disminución en el pasivo o aumento en el activo.

El costo de los bienes entregados o servicios prestados, estén pagados o no, inclusive los gastos de amortización de deudas y compra de activos fijos.

Período Contable: Cualquier período al final del cual se preparan los estados financieros (normalmente un mes).

Período Fiscal: Cualquier período al final del cual un gobierno determina formalmente su situación financiera y los resultados de sus operaciones, además cierra formalmente sus libros de contabilidad.

Año Fiscal: Período de doce meses al final del cual el gobierno determina su situación financiera y los resultados de sus operaciones, y formalmente cierra sus libros de contabilidad.

3. ¿Cuál Es la Situación Financiera? El Balance General

3.1 Determinación de la Situación Financiera

Toda entidad económica desde su inicio hasta su término mantiene una situación financiera continuamente cambiante. Es decir, sus activos y pasivos cambian constantemente. Como se vio antes, el aumento de un activo da por resultado el correspondiente aumento en el patrimonio o puede acompañarlo un aumento en el pasivo o una disminución de otro activo. Un desembolso generalmente disminuye el patrimonio o puede disminuir los pasivos o aumentar los activos.

Las muchas y muy variadas transacciones de cualquier gobierno o de una entidad gubernamental ocasionan una fluctuación continua de los activos, pasivos y del patrimonio. Es evidente que la situación financiera más favorable para el gobierno es aquella en la cual los activos y el patrimonio están en el nivel más alto y los pasivos en el nivel más bajo.

En vista del volumen de las transacciones no es posible ni conveniente determinar con frecuencia la situación financiera exacta de un gobierno o de una entidad gubernamental. Es muy difícil terminar el ciclo de todas las transacciones, hacer que se registren con propiedad, y realizar todos los ajustes requeridos más a menudo de lo que es menester. Sin embargo, es necesario determinar de vez en cuando la situación financiera exacta del gobierno o de la entidad gubernamental. Se hace esto por lo general y de manera formal una vez cada doce meses, al concluir el año fiscal. Por este tiempo se lleva a cabo un "corte" completo de las transacciones; todas las transacciones en sus distintas etapas de proceso se registran, inclusive se hacen numerosos ajustes y estimados y se cierran formalmente los libros de contabilidad. A base de los saldos que quedan después de los ajustes se determina formalmente la situación financiera exacta de la entidad y se presenta el informe correspondiente.

Todos los cambios de la situación financiera de un gobierno son el resultado de las "transacciones". Una transacción se define como:

Una operación o situación, cuyo reconocimiento da lugar a un asiento en los registros contables.

La situación financiera de un gobierno o entidad gubernamental está dada por la relación que existe entre sus activos, pasivos y patrimonio. Esta relación, evidentemente debe determinarse formalmente por lo menos una vez cada período fiscal, al cierre del mismo. Pero, es conveniente determinar la situación financiera de una manera menos formal a intervalos prudentes durante el período fiscal. Puede hacerse cada mes o cada tres meses. La determinación mensual de la situación financiera es recomendable para todas las entidades gubernamentales con excepción de las más pequeñas. Dicha determinación se realiza haciendo solamente ajustes significativos en los saldos de las cuentas y utilizando los saldos ajustados para determinar la situación financiera mediante la elaboración de un estado. No se cierran formalmente los libros ni se hace un "corte" completo, ni el registro de todas las transacciones pendientes en el proceso, como ocurre al cierre del año fiscal.

La determinación de la situación financiera, además de la determinación de los resultados de las operaciones, permite a la administración pública tomar decisiones y medidas correctivas, basándose en la actual y oportuna información financiera.

3.2 El Estado de la Situación Financiera o Balance General

El estado financiero que presenta la situación financiera de un gobierno en una fecha recibe el nombre de Estado de la Situación Financiera o, en términos más tradicionales, el de Balance General. El término Balance General tiene su origen en el hecho de que al igual que la ecuación contable, el estado debe estar en equilibrio y balanceado. El balance general es, en realidad, una exposición en términos financieros de la ecuación contable:

ACTIVOS	=	PASIVOS	+	PATRIMONIO
---------	---	---------	---	------------

Por lo tanto, el total de los activos debe siempre ser igual al total de los pasivos más el patrimonio. Si en cualquier momento esta situación no se da, el contador sabe que existe un serio error en los registros contables y que debe corregirlo.

El balance general o estado de situación financiera se define como sigue:

***BALANCE GENERAL:** Un estado financiero, en una fecha dada que revela los activos, pasivos y el patrimonio de un gobierno o entidad gubernamental debidamente clasificados para mostrar su situación financiera en esa fecha.*

En la definición anterior hay dos aspectos importantes que es necesario recordar:

- a. El balance general presenta la situación en un momento dado.
- b. La información revelada debe estar clasificada adecuadamente.

El balance general es similar a una fotografía que se toma de un objeto en movimiento. Como la foto, muestra el objeto detenido en un cierto momento de tiempo, de modo que el balance general muestra todas las transacciones de las operaciones financieras determinadas en un momento dado. Un balance general que se prepare a los dos días siguiente diferiría del primero porque su activo, pasivo y patrimonio cambian constantemente.

Las principales clasificaciones de los datos en el balance general son, por supuesto, el activo, el pasivo y el patrimonio. Las subclasificaciones aparecen en la siguiente sección. El patrimonio generalmente no tiene subclasificaciones en el balance general, salvo en el caso que esté reservado para fines específicamente señalados. La información se puede presentar en forma "horizontal" que es tradicional con el activo a la izquierda de la página y el pasivo y el patrimonio sobre la derecha, como sigue:

GOBIERNO "X"
BALANCE GENERAL
 Enero 31, 1989

ACTIVO		PASIVO Y PATRIMONIO	
Caja y Bancos	¢ 30.000	Pasivo	¢100.000
Otros Activos	110.000	Patrimonio	40.000
	¢140.000		¢140.000

(ejemplo simplificado)

Otra posible y práctica presentación del balance general es la forma vertical, con los activos seguidos por los pasivos y el patrimonio.

GOBIERNO "X"	
BALANCE GENERAL	
Enero 31, 1989	
ACTIVO	
Caja	¢30.000
Otros Activos	<u>110.000</u>
Total de Activos	¢140.000
PASIVOS Y PATRIMONIO	
Pasivo	¢100.000
Patrimonio	<u>40.000</u>
Total de Pasivos y Patrimonio	¢140.000

(ejemplo simplificado)

Cada una de las dos formas de presentación es aceptable y el estado titulado "Estado de la Situación Financiera" es tan aceptable como "Balance General".

Lo que importa recordar es que el total del activo debe siempre ser igual al total sumado del pasivo y patrimonio.

3.3 Fin del Estado de Situación Financiera

Se ha dicho que el fin de un balance general en la administración pública es el de presentar en una hoja, todos los recursos y obligaciones (activos y pasivos) del gobierno. Normalmente, la determinación del "valor neto" o la capacidad financiera del gobierno no es el principal objetivo como sucede tratándose de la empresa privada. El propósito del balance general gubernamental es principalmente de carácter administrativo.

Debe hacerse notar que la capacidad financiera de un gobierno, se juzga generalmente por su escala tributaria o su poder de aplicar tributos ya que un gobierno puede mejorar su situación financiera aumentando los impuestos.

El estado de la Situación Financiera, sin embargo, revela el tipo, la distribución, utilización y realización de los recursos y el grado en el que estos recursos se hayan destinado o comprometido.

Esta información es útil no sólo para los funcionarios y planificadores del gobierno, sino también al público, pues constituye un instrumento para informar a los contribuyentes sobre la situación financiera de su gobierno en una fecha dada. Esta información frecuentemente es de importancia en la determinación de la necesidad para aumentar tributos y en la aceptación de ellos por parte del público.

3.4 Clasificación de los Activos

Debe destacarse la importancia de una clasificación adecuada del contenido del balance general. Un balance general que no presente los diversos activos y pasivos en orden adecuado es poco útil.

En general, los activos se clasifican y revelan de acuerdo con su probable liquidez, que constituye una posibilidad o factibilidad de convertirse en dinero (caja). Existen dos categorías o clases principales de activos: activo corriente propiedad planta y equipo (activo fijo).

El activo corriente, está constituido por la caja y otros activos que pueden ser o se espera con cierta seguridad que sean convertidos en caja o utilizados en operaciones dentro de un período de un año.

El activo fijo abarca los otros activos, es decir, aquellos activos que no se espera con cierta seguridad puedan ser o están convertidos en efectivo para utilizarse en operaciones dentro del período de un año.

Las clasificaciones más comunes del activo corriente son las siguientes: caja (disponible en efectivo y en bancos) por cobrar (incluyéndose los préstamos y las cuentas por cobrar), inventarios y cargos diferidos. El orden mencionado es también el orden acostumbrado para la presentación de los activos en razón de su liquidez.

La clasificación del balance general, en lo que a los activos se refiere, es la que aparece a continuación:

ACTIVO

Activo corriente:	Activo fijo:
Caja	Mobiliario y equipo
Cuentas por cobrar	Vehículos
Inventarios	Edificios
Cargos diferidos	Terrenos

A fin de revelar completamente todos los conceptos importantes en el balance general, las cuentas por cobrar generalmente se subclasifican, de acuerdo con la necesidad.

No es preciso mostrar el efectivo disponible separado del efectivo depositado en bancos ya que se entiende que tanto el uno como el otro son igualmente líquidos. Si por algún motivo, sin embargo, cualquier efectivo en depósito en bancos está sujeto a restricciones tales que impiden su retiro o uso o está invertido en depósito a plazo fijo (cuentas que ganan intereses cuyo retiro está restringido), éste debe clasificarse por separado en el balance general.

3.5 Clasificación de los Pasivos

Los pasivos se clasifican generalmente de una manera similar a los activos, en dos clases principales: pasivo corriente y pasivo a largo plazo.

El pasivo corriente es aquel que vence o llega a vencerse o será exigible dentro del período de un año.

El pasivo a largo plazo es aquel que será exigible después del período de un año. Por lo general, se compone de efectos por pagar, bonos u otras obligaciones a largo plazo, cuyo pago está garantizado ya sea por la capacidad tributaria del país o por promesas específicas de futuras rentas.

Las clasificaciones más comunes del pasivo corriente son: cuentas por pagar, gastos acumulados, deudas a corto plazo, la porción de la deuda a largo plazo que vence el período próximo, y los créditos diferidos. El orden anteriormente expuesto es el que normalmente se emplea al hacer la revelación del pasivo en el Balance General.

Las clasificaciones más frecuentemente utilizadas para el pasivo son las siguientes:

PASIVO

Pasivo Corriente:

Cuentas por pagar
Otras Obligaciones por pagar
Gastos acumulados
Porción de la deuda a largo plazo
Créditos diferidos

Pasivo a Largo Plazo:

Efectos por pagar a largo plazo
Bonos por pagar

La revelación completa de la situación financiera exige presentar por separado cualquier obligación vencida en favor de otros gobiernos o unidades gubernamentales. La "porción de la deuda a largo plazo por vencer el período próximo" es aquella parte de los efectos a largo plazo, de los bonos, etc. que vencerá dentro de un año a partir de la fecha en que se elabora el balance general y que debe cancelarse dentro del próximo período fiscal.

3.6 Interpretación del Estado de la Situación Financiera

Desafortunadamente, mucha gente se siente confusa y perpleja con los estados financieros y tienen dificultades para interpretarlos. El Estado de la Situación Financiera es tal vez más difícil de entender que el Estado de Operaciones para quienes no son contadores. Por ello es aconsejable prepararlo de la manera más simple posible a fin de hacer posible su comprensión por el lector corriente. Nunca debe permitirse que este estado se vuelva considerablemente detallado o complicado por que dejará de cumplir con su finalidad que es la revelación.

Si bien la determinación de la capacidad financiera no es el fin primordial del estado, es útil comparar el activo corriente con el pasivo corriente a fin de determinar la situación del gobierno en un momento dado. Esto ayuda a los administradores a determinar si las rentas actuales son suficientes, si no lo son, sirvan de base a la búsqueda de la solución por vía de los aumentos de las rentas o la utilización del crédito público.

Al revisarse un balance general de un gobierno puede observarse ciertas diferencias con los de una empresa privada. Por ejemplo, las provisiones o reservas para la depreciación y para las cuentas dudosas generalmente no aparecen. Esto es así porque la contabilidad gubernamental conocida como "contabilidad de fondos" se separa la revelación tanto del activo fijo como del pasivo a largo plazo en distintos estados financieros. Por otro lado, la contabilidad de empresas y entidades gubernamentales que se autosostienen es exactamente igual a la contabilidad comercial.

A continuación se ilustra un ejemplo del balance general de un gobierno pequeño:

GOBIERNO "X"
ESTADO DE LA SITUACION FINANCIERA
Enero 31, 1989

ACTIVO CORRIENTE:

Caja	¢ 30.000	
Por cobrar:		
Cuentas por cobrar	¢62.000	
Por cobrar de otros gobiernos	5.000	67.000
Inventarios		6.000
Cargos Diferidos		<u>8.000</u>
Total de Activo Corriente		¢111.000

ACTIVO FIJO:

Mobiliario y Equipos	¢ 4.000	
Vehículos	3.000	
Edificios	20.000	
Terrenos	<u>2.000</u>	
Total de Activo Fijo		29.000

Total Activos ¢140.000

PASIVO Y PATRIMONIO

Pasivo Corriente:

Cuentas por pagar	¢ 10.000
Deudas con otros gobiernos	1.000
Gastos acumulados	5.000
Deuda a Corto Plazo por Pagar	8.000
Porción de la Deuda a Largo Plazo	10.000
Créditos Diferidos	<u>2.000</u>

Total Pasivo Circulante ¢36.000

Pasivo A Largo Plazo:

Efectos por Pagar	¢14.000
Bonos por Pagar	<u>50.000</u>

Total Pasivo a Largo Plazo ¢ 64.000

Total de Pasivo ¢100.000

Patrimonio ¢ 40.000
Total de Pasivos y Patrimonio ¢140.000

3.7 Repaso

Transacción: Una operación o situación, cuya aceptación da lugar a un asiento en los registros contables.

Situación Financiera: La relación entre el activo, el pasivo y el patrimonio.

Estado de la Situación Financiera o Balance General: Estado financiero a una fecha dada, que revela el activo, pasivo y patrimonio de un gobierno o de una unidad gubernamental debidamente clasificados, para mostrar su situación financiera en esa fecha.

Activo Corriente: La caja y otros activos que pueden ser o se espera con cierta seguridad que sean convertidos en caja o utilizados en operaciones en un período de un año.

Activo Fijo: Bienes o recursos que no se espera se conviertan en efectivo o usados en operaciones dentro del período de un año.

Pasivo Corriente: Obligaciones vencidas o que vencerán y tienen que ser liquidadas en el período siguiente.

Pasivo a Largo Plazo: Obligaciones pagaderas después del siguiente período contable.

4. ¿Cómo se Relacionan los Resultados de las Operaciones con la Situación Financiera? — El Estado de Patrimonio

4.1 El Patrimonio

Los resultados de las operaciones se relacionan con el estado de la situación financiera de un gobierno mediante el patrimonio.

El patrimonio se ha definido anteriormente como el exceso del activo sobre el pasivo o el exceso de las propiedades en relación a las obligaciones contraídas.

El patrimonio es el "capital", que permite al gobierno operar de una manera continua. En el patrimonio también debe considerarse el exceso acumulado de ingresos sobre gastos de años anteriores. En este sentido el patrimonio actúa como puente entre los resultados de las operaciones y la presentación de la situación financiera.

4.2 Factores que Aumentan y Disminuyen el Patrimonio

En teoría hay únicamente dos factores que causan cambios en el patrimonio de un gobierno o de una entidad gubernamental. Ellos son:

- a. Un excedente de ingresos sobre gastos que aumenta el patrimonio.
- b. Un excedente de gastos sobre ingresos - que disminuye el patrimonio.

Por lo tanto, en teoría, ya que sólo puede existir una situación o la otra en año fiscal, el patrimonio debe estar sujeto a sólo un aumento o disminución anual, lo cual depende del resultado de las operaciones.

En realidad, existen otros factores que determinan el aumento o disminución del patrimonio. Entre éstos están: el capital aportado por la empresa privada o el sector público, los ajustes de los resultados de las operaciones de años anteriores, la creación o disolución de reservas y otros factores. La consideración de estos conceptos serán muy amplios para fines del presente estudio. Por el momento, sólo se toman en cuenta los resultados de las operaciones como factores que aumenten o disminuyan el patrimonio.

4.3 El Estado de Cambios en el Patrimonio

El Estado de Cambios en el Patrimonio es en realidad la presentación de los aumentos y disminuciones en el patrimonio. Ya que el presente estudio se ha limitado a tratar los cambios resultantes de las operaciones, el Estado de Patrimonio, que debe presentarse junto a los estados financieros previamente incluidos como ejemplos, es simple como aparece a continuación:

GOBIERNO "X"	
ESTADO DE PATRIMONIO	
por el mes de enero de 1989	
PATRIMONIO, Enero 1, 1989	¢38.000
Excedente de Ingresos sobre gastos, (del Estado de Operaciones)	<u>2.000</u>
PATRIMONIO, Enero 31, 1989 (Para el Estado de la Situación Financiera)	¢40.000

(ejemplo simplificado)

Nótese que la cantidad "exceso de ingresos sobre gastos" es el monto final que se muestra en el estado de operaciones y que resume las operaciones en términos financieros. Esta cantidad agregada al patrimonio al inicio del período, arroja el patrimonio al final del período contable. Este es el Patrimonio que se transfiere al Estado de la Situación Financiera.

Por lo tanto, el Estado del Patrimonio es el vínculo que existe entre los dos estados financieros básicos.

Si bien este estado parece ser simple y poco importante, es en realidad indispensable para una relación adecuada de los estados financieros.

El Estado de Patrimonio completa el cuadro financiero de un gobierno o de una entidad gubernamental.

Con frecuencia la simplicidad de este estado hace que se le olvide, omita o subestime incluyéndolo directamente en el estado de situación financiera.

La omisión del Estado de Patrimonio en el grupo de estados financieros que se publican, constituye un error, por cuanto no se relacionan claramente los dos estados financieros básicos.

Hasta ahora, la preocupación se ha centrado en los tres principales estados financieros que constituyen la base de la elaboración de los informes financieros del gobierno. Ellos son los siguientes.

- El Estado de Operaciones (o Estado de Ingresos y Gastos)
- El Estado de la Situación Financiera (o Balance General)
- El Estado de Cambios en el Patrimonio (análisis del Saldo de Patrimonio)

Los ejemplos de estos estados deben ser cuidadosamente revisados. Los ejemplos constituyen estados interinos preparados para un período contable solamente (en este caso un mes), sin embargo, la diferencia de formato de estos estados mensuales en comparación con aquellos que se preparaban al final del año no es mayor. Evidentemente, hay muchas otras formas y formatos que se pueden utilizar en la elaboración de estados financieros del gobierno. El formato que se ha presentado constituye la base de todos los otros informes financieros del gobierno.

Los estados financieros, son el producto de la contabilidad gubernamental. Se ha dado preferente atención a los estados financieros porque su preparación oportuna es la que justifica el sistema contable que usa el gobierno.

Para comprender la contabilidad gubernamental, primero es necesario comprender la naturaleza e importancia de los estados financieros del gobierno.



CAPITULO 5. AUDITORIA Y CONTROL

1. Fundamentos de Auditoría Gubernamental

Introducción

La auditoría profesional es el único mecanismo moderno disponible en la actualidad al Organismo Superior de Control o Entidad Superior de Fiscalización del Estado, así como, a la administración del Estado moderno y las máximas autoridades de las diversas entidades que componen el Sector Público, que permite el ejercicio de funciones de control, fiscalización o revisión de manera profesional, independiente y confiable; sin interferir o demorar las funciones administrativas. Otros mecanismos de fiscalización y control externo, muchos de los cuales fueron netamente empíricos y sin base teórica y práctica, ha sido desechados por el Estado moderno debido a la necesidad de utilizar prácticas y métodos profesionales basados en una disciplina considerablemente avanzada.

2. Necesidad de Unificar Criterios

Debido al énfasis puesto en el empleo eficiente, efectivo y económico de los recursos públicos, es necesario intentar unificar a nivel regional e internacional los criterios y conceptos desarrollados sobre la auditoría en el Sector Público. Las instituciones prestatarias regionales e internacionales requieren como condición para conceder préstamos, la auditoría profesional de acuerdo a Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas de los proyectos y programas financiados. El Banco Interamericano de Desarrollo (BID) al hacer hincapié en la auditoría profesional mediante la publicación de sus políticas y requisitos de auditoría independiente, así como el ofrecimiento de cursos y seminarios sobre auditoría profesional, merece un reconocimiento especial en América Latina.

La necesidad de la auditoría de proyectos y programas financiados desde el exterior no es diferente de la necesidad de la auditoría de los financiados con el presupuesto público de cada país. Por tal motivo, se *ha integrado los requisitos de auditoría profesional del BID*, de otros organismos similares y la experiencia derivada del ejercicio de la auditoría financiera y la auditoría interna en el sector privado que ha sido documentada en los resultados de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad, las publicaciones y literatura técnica de organismos profesionales nacionales de auditores y del Instituto de Auditores Internos.

De igual modo, se ha incorporado los conceptos expresados a nivel internacional por publicaciones de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y las recomendaciones resultantes de los Congresos Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores —INTOSAI—. Todo lo anterior ha sido incluido dentro del marco conceptual y normativo establecidos en las Políticas Operativas y Técnicas del —ILACIF— publicadas el 1º de febrero de 1977.

3. Clases de Auditoría

La auditoría gubernamental profesional se divide en las siguientes clases:

Interna. Efectuada por el personal de auditores de la entidad sujeta examen.

Externa. Efectuada por auditores del Organismo Superior de Control y de firmas privadas independientes de Auditoría.

Financiera. Dirigida a aspectos y operaciones de naturaleza financiera.

Operacional. El alcance comprende cualquier operación o actividad.

4. La Auditoría Profesional Efectuada por el Organismo Superior de Control (OSC)

En el Sector Público de casi todos los países del mundo existe una Institución responsable, al nivel más alto, del control externo de los recursos y actividades públicas. Tradicionalmente en América Latina esta Institución ha tomado la forma de Contraloría General o Tribunal de Cuentas, en ambos casos un organismo independiente del poder ejecutivo que ejerce el control de la mayoría de las operaciones y actividades desarrolladas por las instituciones y organismos del Sector Público. A través de los años y en función del enorme crecimiento del Sector Público, la ampliación de los servicios y las actividades del estado moderno, las funciones de "fiscalización en la sede", "revisión de cuentas", "intervención" y acciones aisladas de control de legalidad, "control de proyectos de obras", "control de inventarios", etc., que se basaron en mecanismos empíricos, no sistematizados y profesionales, han sido abandonados por los Organismos Superiores de Control modernos a favor del ejercicio de la auditoría profesional a base de exámenes y pruebas selectivas sistemáticas y de alcance comprensivo.

Hoy en día la función principal del organismo Superior de Control es efectuar la auditoría de las entidades y organismos que conforman el Sector Público. Normalmente, cualquier otra función asignada al OSC y relacionada directamente con su misión principal de efectuar la auditoría, son funciones secundarias.



5. ¿Como Se Efectúa la Auditoría?

El OSC efectúa la auditoría profesional a través del empleo adecuado del personal de auditoría, generalmente organizados en direcciones, departamentos o unidades que tienen bajo su ámbito de control sectores o áreas definidas del Sector Público. Dichos auditores son integrados en grupos o equipos de trabajo debidamente planificados. Al terminar el examen para el cual fue formado el equipo, este deja de existir y sus integrantes están disponibles para conformar nuevos equipos. Lógicamente los auditores seleccionados y designados para un examen específico son escogidos en base de los objetivos y requisitos de la auditoría, la naturaleza y operaciones de la entidad y las diversas habilidades técnicas disponibles.

Los auditores profesionales efectúan la auditoría de acuerdo a las "normas de auditoría generalmente aceptadas", las políticas y normas técnicas de auditoría del OSC y otras disposiciones aplicables para asegurar la calidad profesional y técnica de sus labores.

6. ¿Porque Se Efectúa la Auditoría?

La finalidad primordial de la auditoría gubernamental moderna es ayudar a las entidades y organismos públicos a mejorar sus operaciones y actividades en base del desarrollo de hallazgos, la formulación de conclusiones y la presentación de recomendaciones.

Los propósitos de la auditoría moderna son positivos dando énfasis a las acciones correctivas que posibiliten el aumento de la eficiencia, efectividad y economía en las operaciones.

El propósito de la auditoría gubernamental no está dirigido a descubrir fraudes, irregularidades y desviaciones con la finalidad de aplicar sanciones, sino la de identificar las causas básicas de estos problemas para corregirlos, evitando de esta forma problemas futuros similares.

7. ¿Quién Efectúa la Auditoría?

El OSC debe contar con suficiente personal de auditores profesionales para efectuar la auditoría. El auditor profesional no puede ser formado solamente en la universidad y las aulas de la Escuela de Capacitación del OSC. Recibe conocimientos teóricos básicos a través de la educación formal, pero su formación respecto a la aplicación de criterio y buen juicio profesional lo obtiene únicamente con varios años de experiencia y práctica bajo la supervisión adecuada de un auditor ya formado.

134

La experiencia práctica obtenida bajo la supervisión de un auditor profesional, puede ser considerada más importante que un título universitario o cursos especializados. Sin embargo, es un requisito necesario que el personal de auditoría sea contador público titulado a nivel universitario y que haya recibido cursos especializados de auditoría. Por otro lado, personal con estudios en otras disciplinas consideradas afines para efectos de ejercer el control tales como: administración, estadística, procesamiento automático de datos, derecho e ingeniería podrán también servir con éxito como auditores gubernamentales siempre y cuando hayan participado en cursos especializados de auditoría y adquieran la debida experiencia práctica bajo la supervisión de un auditor profesional.

8. ¿Cómo Se Efectúa la Auditoría?

El OSC debe elaborar el plan anual de las auditorías que prevea efectuar, el cual determina el examen de cierto número de entidades públicas cada año de tal forma que permite controlar todas las entidades del Sector Público en un número de años. Normalmente es imposible efectuar cada año la auditoría de todas las entidades Públicas por la falta de recursos humanos, a pesar de que esto sería deseable; consecuentemente es necesario dar preferencia al examen de entidades y programas previamente determinados como prioritarios o problemáticos.

9. ¿Cuál Es el Producto de la Auditoría?

El producto final de la auditoría efectuada por el OSC es un informe de auditoría que se discute verbalmente con los funcionarios de la entidad examinada y se presenta por escrito.

Dicho informe presenta el desarrollo completo de los hallazgos significativos de auditoría, de tal manera que sean convincentes a la entidad auditada incentivándola a aceptar las conclusiones e implementar las recomendaciones contenidas en el mismo.

10. ¿Qué Resultado Se Espera?

El resultado de la auditoría es un mejoramiento en las operaciones y actividades de las entidades examinadas basado en la adopción de las recomendaciones presentadas. El mejoramiento debe ser evidenciado por un aumento en la eficiencia; efectividad y economía de la entidad auditada.

11. Autoridad para Efectuar la Auditoría

Para llevar a cabo el examen denominado "Auditoría", es necesario contar con una autoridad conferida debidamente para el efecto. La autoridad para efectuar una

auditoría independiente en una empresa privada dimana generalmente de un convenio entre la empresa y la firma de auditores. Normalmente la firma es designada por la Junta Directiva de la Empresa. La autoridad para efectuar la auditoría interna en una empresa privada es conferida por el Gerente al Auditor Interno, normalmente por escrito.

En el Sector Público, la autoridad para efectuar la Auditoría se encuentra establecida por las disposiciones legales.

En su inicio el control de los Organismos Superiores de Control fue aplicado "en SEDE", es decir, a través de la Revisión de cuentas y documentos entregados por los rindentes o cuentadantes. Con la evolución y las constantes mejoras en la administración pública en general y en los sistemas financieros en particular, fue haciéndose obvio que la revisión más adecuada para fines de control es la efectuada "en el sitio", o donde se encuentran todos los registros, documentos y archivos y el personal responsable de las operaciones. Paralelamente, el énfasis de la administración moderna es exigir a la Gerencia, al titular o máxima autoridad de la entidad, el ejercicio del control interno para liberarse de ataduras externas que limiten su poder de tomar decisiones y actuar oportunamente. Por esta razón el control externo se aplica siempre con posterioridad a la ejecución de las operaciones y transacciones. Finalmente, el desarrollo de técnicas y métodos para dictaminar sobre la razonabilidad de la presentación de los estados financieros de las empresas privadas ha previsto el medio para efectuar el control externo posterior mediante la Auditoría.

La Auditoría Gubernamental es en la actualidad el instrumento de control más adecuado para cumplir los deberes y atribuciones, tanto de los organismos Superiores de Control como de las Unidades de Auditoría Interna, y las disposiciones constitucionales y legales citadas constituyen la autoridad legal para ejercerla en el ámbito del Sector Público.

12. Características de la Auditoría

A pesar de que no existe unanimidad conceptual sobre el término Auditoría, la mayoría de los autores incluye como sus características típicas las siguientes:

1. Es un examen, evaluación, estudio, revisión o investigación
2. Está dirigido por un Contador Público Profesional
3. Es sistemático y planeado
4. Cubre las operaciones de una entidad en su totalidad o puede estar limitado a una parte de ella

5. Es objetivo e independiente
6. Se efectúa con el fin de llegar a una conclusión o formar una opinión sobre la confiabilidad de lo examinado; y
7. Se efectúa con posterioridad a la ejecución de las operaciones o transacciones examinadas.

13. Definición

Para fines de nuestros estudios, la auditoría es:

El examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución, con la finalidad de evaluarlas, verificarlas y elaborar el correspondiente informe que contengan comentarios, conclusiones, recomendaciones y, en el caso del examen de los estados financieros, el correspondiente dictamen profesional.

14. Objetivos

Los objetivos de la Auditoría Gubernamental son:

1. Promover mejoras en las operaciones gubernamentales, a través de las recomendaciones de Auditoría.
2. Verificar el logro efectivo de las metas programadas por las entidades públicas.
3. Comprobar si los programas, proyectos y actividades se ejecutaron de acuerdo con las previsiones establecidas en el presupuesto.
4. Determinar el grado de confiabilidad del control interno ejercido por la administración sobre sus operaciones y recursos.
5. Comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales y más normas aplicables a la gestión financiera y administrativa, por parte de los funcionarios y empleados públicos.
6. Determinar si todas las rentas e ingresos resultantes de las operaciones públicas han sido cobrados y adecuadamente contabilizados.
7. Determinar si los recursos públicos han sido utilizados de manera efectiva, eficiente y económica.

8. Determinar si los sistemas administrativos de las entidades públicas cumplen con los principios y normas de general aceptación.
9. Determinar la razonabilidad de los estados financieros y la oportunidad y confiabilidad de la información.
10. Comprobar deficiencias e irregularidades aportando evidencias suficientes para el establecimiento de responsabilidades.

15. Clases de Auditoría

Existe una variedad de clases de auditoría según sea el criterio utilizado para su clasificación.

Las siguientes son las principales:

- Auditoría Interna
- Auditoría Independiente o externa
- Auditoría Financiera
- Auditoría Operacional

15.1 Auditoría Interna

La auditoría interna, es parte del sistema de Control Interno de la entidad y como tal, la facultad de ejecutarla es también parte de la autoridad gerencial de la máxima autoridad. La auditoría interna se ha convertido en una herramienta de la gerencia indispensable a la administración de la entidad pública, con excepción de las entidades pequeñas que pueden ser adecuadamente controladas por sus titulares y en las cuales el beneficio que generan no se justificaría con sus costo.

Una característica esencial de la Auditoría Interna es que se lleva a cabo por auditores de la misma entidad sujeta a examen. Es claro que tales auditores, por la razón anotada, no posean el mismo grado de independencia y objetividad de los auditores externos, completamente ajenos e independientes de la entidad examinada.

Con esta excepción, las demás características de la Auditoría Gubernamental son enteramente aplicables a la auditoría interna.

Auditoría Interna es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas de una entidad, efectuado con

posterioridad a su ejecución, **como un servicio a la gerencia, por personal de la propia entidad completamente independiente de dichas operaciones**, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones para mejorar las áreas examinadas.

La definición: que antecede es, en términos generales, la misma que se aplica a la auditoría en general, salvo por el añadido que aparece subrayado.

Existen varias definiciones de Auditoría Interna, pero la más conocida y casi universalmente aceptada es la del Instituto de Auditores Internos, organismo profesional internacional que agrupa a los miembros de dicha profesión y que dice:

Auditoría Interna es una actividad independiente de evaluación dentro de una entidad, que examina las operaciones como un servicio a la gerencia. Es un control gerencial que funciona sobre las base de la medición y evaluación de los otros controles.

Se advierte el énfasis puesto en el hecho de que la auditoría interna moderna es una función de asesoría gerencial y no una función de línea o de apoyo. Ello exige que el personal de auditoría interna no tome parte alguna en los procesos de aprobación, custodia, ejecución o registro de las operaciones de la entidad, ni esté autorizado para ejecutar u ordenar cambios en los procedimientos u operaciones.

En ninguna circunstancia el auditor interno debe tener a su cargo operaciones específicas de la administración. Su trabajo consiste en hacer análisis, revisiones y evaluaciones independientes de los procedimientos y actividades, ocuparse del rendimiento de otras personas, informar sobre los hechos examinados y recomendar, cuando sea necesario, cambios o reformas cuya consideración y decisión corresponde a la máxima autoridad de la entidad.

15.2 Auditoría Externa o Independiente

La Auditoría Externa o Independiente es el examen efectuado por auditores de la Contraloría General de la República que son completamente ajenos a la entidad examinada.

La independencia del auditor externo es de capital importancia para el ejercicio del control. Si la auditoría externa pierde su independencia pierde también su valor. Las disposiciones legales establecen que la Contraloría General de la República tiene completa autonomía administrativa en el ejercicio de sus funciones y, por la misma razón, las normas de auditoría generalmente aceptadas exigen al auditor una total independencia de criterio. El mismo énfasis sobre la independencia ha sido reiterado a nivel internacional en las reuniones de los organismos superiores de control.

Como la auditoría interna no es completamente independiente, los auditores externos de la Contraloría General de la República deben revisar las labores y los informes de los auditores internos. Si de dicha revisión encontrarán que es posible confiar en su trabajo, los auditores independientes pueden, hasta cierto punto, limitar el alcance de su examen, basándose en el trabajo de los auditores internos.

15.3 Auditoría Financiera/Operacional

Auditoría Financiera es el examen objetivo, sistemático y profesional de los estados financieros de una entidad y los libros, comprobantes y otros documentos que los respaldan, efectuado para que el auditor formule el dictamen profesional sobre la situación financiera, los resultados de sus operaciones y la conformidad con las disposiciones legales vigentes y presente recomendaciones para mejorar el sistema financiero.

La Auditoría Operacional consiste en el examen que se realiza a una entidad u organismo para establecer el grado de eficiencia, economía y efectividad de su planificación, organización, dirección, control interno y uso de sus recursos, verificar la observancia de las disposiciones pertinentes y formular comentarios, conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar las actividades y materias examinadas.

Según el Comité de Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI, (documento de junio de 1987) el alcance total de la auditoría gubernamental incluye auditorías financieras o de regularidad y de gestión (3 E's).

La auditoría financiera y de regularidad comprende:

- La verificación de las cuentas financieras rendidas por las entidades con obligación de rendir cuentas, la que incluye el examen y la evaluación de los registros de contabilidad y la emisión de opiniones respecto a los estados financieros.
- La verificación de las cuentas financieras rendidas por la administración gubernamental en su conjunto.
- La auditoría de sistemas financieros y de las operaciones, lo que incluye una evaluación del cumplimiento de los estatutos y reglamentos pertinentes.
- Auditoría de las funciones de control interno y de auditoría interna.
- Auditoría de la propiedad y corrección de las decisiones administrativas tomadas dentro de la entidad auditada.

145

- Informar sobre cualesquiera otros asuntos que surjan o tengan que ver con la auditoría y que la Entidad Fiscalizadora Superior considere que deban ser revelados.

La auditoría de gestión (3 E's) se refiere a la economía, eficiencia y efectividad, y comprende:

- Auditoría de la economía de las actividades administrativas de acuerdo con principios, prácticas y políticas administrativas y formas de ejecución sanas
- Auditoría de la eficiencia en el empleo de los recursos humanos, financieros y otros, lo que incluye el examen de los sistemas de información, las medidas de ejecución y disposiciones de supervisión, así como los procedimientos que siguen las entidades auditadas para corregir las deficiencias que detectan.
- Auditoría de la efectividad de la operación en relación a la obtención de los objetivos de la entidad auditada; y auditoría del impacto real de las actividades con relación al impacto esperado.

15.4 Examen Especial

Los exámenes limitados a una parte de las operaciones financieras o administrativas se denominan "examen especial", en cuyo caso se añade al título el propósito específico -por ejemplo "Examen Especial de Compra de Equipo" o "Examen Especial del Sistema de Control Interno", etc. Tales tipos de exámenes, por supuesto, se basan en las técnicas y procedimientos de la auditoría.

15.5 Diferencias entre Auditoría Financiera y Operacional

A fin de hacer claras las diferencias entre auditoría financiera y operacional se presentan a continuación las actividades que la auditoría comprende. Ellas son:

- a) Una verificación de las transacciones, cuentas, informes o estados financieros correspondientes al período examinado.
- b) Una evaluación de la conformidad o cumplimiento.
- c) Una evaluación del Sistema de Control Interno Financiero.
- d) Un examen y evaluación de la planificación, organización, dirección y control interno administrativo.
- e) Una revisión y evaluación de la eficacia, economía y eficiencia cc.. que se han utilizado los recursos humanos, materiales y financieros.

- f) Una revisión y evaluación del resultado de las operaciones programadas, a fin de determinar si se han alcanzado las metas propuestas.

La Auditoría Financiera abarca las tres primeras actividades, en tanto que la Auditoría Operacional comprende a todas.

16. Relaciones de la Auditoría

16.1 Relación con el Sistema de Control

La sistematización del control en el sector público adoptó las concepciones básicas prevalecientes en el sector privado y con ellas la clasificación en interno y externo, en previo concurrente y posterior. Atribuyó también el control interno previo, concurrente y posterior, a la responsabilidad de la administración y el control externo posterior a los Organismos Superiores de Control.

Finalmente, reservó el ejercicio del control superior, tanto interno como externo, a una disciplina especializada, la Auditoría Profesional.

La auditoría es por tanto, la aplicación práctica del control posterior, es decir, el examen de las operaciones después de haberlas ejecutado.

Hay quienes equivocadamente piensan que la auditoría dentro del sistema de control gubernamental solo atañe al pasado y que, por lo tanto no es de importancia. La verdad es que la auditoría tiene como su objetivo principal promover mejoras en las operaciones gubernamentales. Atañe al futuro, en tanto que a base del examen del pasado, hace sus recomendaciones para el futuro. Por ello, una auditoría orientada hacia el mejoramiento y reforma de la administración pública es quizás el instrumento más importante de un sistema de control.

La auditoría está íntimamente relacionada con el control interno de cada entidad pública. La norma básica del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en este sentido expresa:

Como base para determinar la confianza que va a depositar en él, y para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría que use, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente.

El alcance de la auditoría depende por lo tanto, del grado de confiabilidad del sistema de control interno. En el caso de un control interno inadecuado, la mayor parte del contenido del informe de auditoría hará recomendaciones para mejorar ese control.

16.2 Relación con la Contabilidad

En sus orígenes, la auditoría consistía en una revisión del sistema contable. Hasta se podría efectuar una auditoría sin contar con un control interno pero es imposible efectuar una auditoría verdadera sin la contabilidad.

El proceso contable abarca los formularios y documentos de origen, los libros de entrada original, el mayor general, el plan de cuentas, y los otros registros contables. La contabilidad organizada de manera lógica, según los propósitos y operaciones de la entidad pública, hace posible la auditoría financiera y constituye elemento de ayuda al auditor. Cuando los contadores gubernamentales desempeñan sus funciones de manera efectiva y mantienen un sistema contable adecuado, los auditores pueden cumplir las suyas en menor tiempo y a menor costo. Una contabilidad mal elaborada o mal llevada demora el proceso de la auditoría, exige mucha más labor por parte de los auditores y ocasiona mayores costos al Estado.

Requerimientos del Contable para Facilitar la Auditoría

Es importante que la de contabilidad gubernamental sea elaborada no solamente con sujeción a los principios generalmente aceptados, sino también con el objetivo de posibilitar la auditoría independiente con la máxima eficiencia.

El contabilidad debería incluir no sólo la documentación y registros sino también las "pistas de auditoría" que faciliten el trabajo del auditor. Por supuesto que el objetivo de la contabilidad no es facilitar el trabajo del auditor; sin embargo, al diseñar e implantar el sistema contable no cuesta más dinero ni tiempo considerar, entre otros, los siguientes requerimientos que facilitan la auditoría:

- El proceso contable debe ser el más simple que se pueda para lograr las metas de la contabilidad gubernamental.
- Ni el plan de cuentas ni su codificación deben ser complejos. El plan y su codificación deben ser lógicos y sencillos. Ello implica el mínimo de cuentas en el plan de dígitos en el código.

En la contabilidad gubernamental integrada, toda la clasificación se consolida como parte del plan de cuentas, inclusive la codificación de ingresos y de gastos. La contabilidad gubernamental integrada exige clasificadores comunes para fines presupuestarios y contables. Un plan de cuentas lógico requiere que la secuencia de las cuentas esté de acuerdo con los principios de contabilidad gubernamental generalmente aceptados para facilitar la elaboración de estados financieros y para evitar duplicaciones.

- El proceso contable debe incluir el mínimo de mayores auxiliares. El uso de muchos mayores auxiliares complica innecesariamente al sistema contable.
- Debe preverse el depósito diario de los ingresos de modo que no sea necesario contabilizar "caja en efectivo" en los libros y que todos los ingresos se contabilicen como depósitos de banco.
- No debe autorizarse la existencia de más de un fondo fijo de Caja Chica por oficina.
- Los documentos de origen (documentos fuente) deben ser archivados en orden numérico o cronológico. Todos los documentos que respaldan una transacción deben ser archivados juntos.
- Hay que incluir en cada asiento una explicación completa de la entrada y también las referencias a los documentos de origen.
- En el mayor general, de ninguna manera se deben usar "cuentas en suspenso" u otras cuentas temporales. Cada entrada se debe pasar directamente a la propia cuenta del mayor general.
- Cuando se use equipo electrónico para fines contables es indispensable que todo el sistema, especialmente las entradas y salidas de datos, la planificación y programación, sea revisado cuidadosamente por los contadores y auditores y aprobado por ellos antes de su implantación.

16.3 Relación con el Presupuesto

El auditor usa la previsión que contempla el presupuesto como la norma a aplicarse y el control de la ejecución presupuestaria como la medida en que se ha cumplido la norma. La ejecución presupuestaria mide la eficiencia financiera del gobierno. Por medio de la comparación de los resultados de las operaciones financieras con el plan financiero, el auditor puede dar énfasis en sus labores a las desviaciones del plan para que sean corregidas oportunamente. Una buena parte de la auditoría atañe al examen de la conformidad con el presupuesto público y las disposiciones relacionadas. Sin embargo, la auditoría no está limitada a la verificación del correcto cumplimiento presupuestario.

16.4 Relación con los otros Procesos Administrativos

Aunque la auditoría financiera no incluye un examen a fondo de los sistemas administrativos también le atañe en sus aspectos financieros. El proceso de abastecimientos está muy relacionado con la auditoría financiera ya que todas las compras son registradas por el sistema financiero. Es necesario examinar los

149

métodos y procedimientos de requisición y compra de bienes y servicios, determinando si se han observado las disposiciones aplicables, si los bienes y servicios se han provisto con oportunidad y al precio justo y si fueron realmente necesarios para el cumplimiento de los programas y proyectos autorizados. Como parte del examen de los sueldos pagados a los servidores públicos se revisan los registros y documentos del sistema de personal. En cualquier aspecto que afecta las finanzas públicas la auditoría financiera esta estrechamente relacionada con el sistema administrativo.

La auditoría operacional sí es un examen a fondo de los procesos administrativos y, obviamente, está tan vinculado con ellos como la auditoría financiera con el sistema financiero.

17. Principios de Auditoría Gubernamental

Mientras se espera que el auditor esté íntimamente familiarizado con los principios de contabilidad, el tema de principios de auditoría ha sido tratado muy livianamente en la literatura profesional. Esto es probablemente debido al hecho de que muchos auditores consideran que las "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas" son el equivalente de principios aplicables a la auditoría. Sin embargo, existe la necesidad de intentar definir los principios de auditoría gubernamental aplicables a la auditoría financiera y operacional.

Un postulado es similar en naturaleza a un principio. Para evitar el debate semántico se consideran sinónimos estos dos términos y se da preferencia al término principio.

Se define un principio como una verdad fundamental, una doctrina o ley básica.

Se consideran como principios o postulados de auditoría gubernamental las verdades fundamentales que reúnen una de las siguientes características:

- Autoevidentes
- Generalmente aceptados por la profesión de la contaduría pública.
- Establecidos por las disposiciones legales en un país dado.

En su estudio histórico *La Filosofía de la Auditoría*, Mautz y Sharaf señalaron cinco características generales de postulados, concluyendo que son:

1. Esenciales para el desarrollo de cualquier disciplina intelectual
2. Suposiciones que no llegan por si mismas a una verificación directa.

3. Una base par la inferencia.
4. Un fundamento para la erección de cualquier estructura teórica.
5. Susceptibles de ser recuzados a la luz del posterior avance del conocimiento.

Luego, los autores mencionados presentaron ocho "postulados tentativos de auditoría" los cuales fueron dirigidos hacia la auditoría financiera llevada a cabo en el sector privado.

Tomando estos "postulados tentativos" como punto de partida los siguientes principios de auditoría gubernamental han sido elaborados considerando las características antes mencionadas y la necesidad de tener principios de auditoría aplicables a la auditoría operacional y financiera llevada a cabo en el sector público.

Entre los Principios de Auditoría Gubernamental Podemos Citar:

1. Las operaciones, actividades y transacciones del gobierno son llevadas a cabo por entes claramente definidos y establecidos por ley para lograr propósitos públicos específicos y como tales están sujetos a la auditoría de acuerdo a las disposiciones legales pertinentes.
2. Las operaciones, actividades y transacciones del gobierno son susceptibles a la deducción de hechos en base de la evidencia, consecuentemente son verificables.
3. Los auditores gubernamentales desempeñan un servicio útil al pueblo, al gobierno como un conjunto y a la gerencia de la entidad sujeta al examen, a través de la evaluación y verificación de las operaciones, actividades y transacciones gubernamentales, dando fe de su grado de conformidad con criterios establecidos y formulando recomendaciones para mejoras futuras.
4. La utilización de sistemas y técnicas modernas de gerencia, especialmente en las áreas de procesamiento de la información, administración de los recursos humanos, materiales y financieros, y el empleo de personal cuya habilidad, capacitación y experiencia sean equiparables a sus responsabilidades, promueven aumento de la eficiencia, efectividad y economía en la utilización de dichos recursos.
5. Las operaciones, actividades y transacciones gubernamentales generalmente están libres de colusión y de otras irregularidades anormales.

151

6. La existencia de un satisfactorio sistema de control interno minimiza la probabilidad de irregularidades.
7. La existencia de sistemas modernos de gerencia y un satisfactorio sistema de control interno permiten la determinación de las cualidades o características de un grupo voluminoso de operaciones o transacciones similares, en base a la selección y examen de una muestra representativa del mismo.
8. La consistente aplicación de los principios y prácticas gerenciales de aceptación general y de otros criterios o normas de rendimiento se refleja en la mejor utilización de los recursos del gobierno para lograr los objetivos planeados.
9. El auditor gubernamental tiene la habilidad profesional de acertar cuales de los principios, prácticas gerenciales y otros criterios o normas de rendimiento son los apropiados para el propósito de la evaluación de la eficiencia, efectividad y economía de la entidad dentro de varias circunstancias y, en el caso de que no estén disponibles tales criterios, es capaz de desarrollar u obtener criterios suficientemente útiles que permitan llegar a conclusiones y formular recomendaciones para mejoras.
10. En ausencia de evidencia clara en contrario, en la entidad pública bajo examen, lo que se consideró cierto en el pasado, permanecerá cierto en el futuro.
11. Al examinar las operaciones, actividades y transacciones gubernamentales con el propósito de su evaluación y verificación, de dar fe sobre ellas y de formular recomendaciones para mejoras, el auditor gubernamental actúa exclusivamente en la capacidad independiente de un auditor.
12. La posición profesional del auditor gubernamental impone obligaciones profesionales proporcionales.
13. El auditor gubernamental le conciernen básicamente las operaciones, actividades y transacciones significativas dentro de las circunstancias relativas.
14. La auditoría gubernamental se dirige principalmente a la mejora en las operaciones futuras más que a la crítica del pasado, la divulgación de irregularidades y la aplicación de sanciones.

El Comité de Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), como parte del trabajo encomendado para la emisión de las Normas de Auditoría, en documento de junio de 1987, elaboró los siguientes Postulados Generales de Auditoría:

153

- a) La Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) debe apegarse a cumplir las Normas de Auditoría de INTOSAI en todos los asuntos de importancia.
- b) La EFS deberá aplicar su propio criterio a las diversas situaciones que surjan en el curso de las auditorías gubernamentales.
- c) Debido a la creciente conciencia del público, la demanda de que las personas o entidades que manejan recursos públicos cumplan la obligación de rendir cuentas al pueblo se ha hecho cada vez más evidente, de modo que existe la necesidad de que el proceso de rendir cuentas exista y funcione eficazmente.
- d) El desarrollo de sistemas adecuados de información, control, evaluación y elaboración de informes dentro del gobierno facilitará el proceso de rendición de cuentas. La administración es responsable de que la forma y contenido de los informes financieros y otras informaciones sean correctos y suficientes.
- e) Las autoridades competentes deberán asegurar la promulgación de normas de contabilidad generalmente aceptadas, para la elaboración de informes financieros y la revelación de información relevante, para satisfacer las necesidades gubernamentales; y las entidades auditadas deberán desarrollar objetivos específicos y medibles, así como metas de rendimiento.
- f) La aplicación consistente de las normas de contabilidad generalmente aceptadas debe producir la presentación razonable de la situación financiera y de los resultados de las operaciones.
- g) La existencia de un sistema adecuado de control interno reduce al mínimo la probabilidad de error y las irregularidades.
- h) Las acciones legislativas deben facilitar la cooperación de las entidades auditadas en el sentido de que conserven y den acceso a todos los datos relativos y necesarios para una evaluación comprensiva de las actividades sujetas a auditoría.
- i) Todas las actividades deberán quedar dentro de las atribuciones de auditoría de la EFS.
- j) Las EFS deben promover el desarrollo de las técnicas que se aplican en la auditoría de la validez de las medidas de rendimiento.
- k) Las EFS deberán evitar el conflicto de intereses entre el auditor y la entidad auditada.

155

18. Normas de Auditoría

Las normas de auditoría son los criterios fundamentales que informan la labor de auditoría, determinan la naturaleza y amplitud de la información que debe obtenerse por medio de los procedimientos de auditoría y constituyen medida de calidad del trabajo efectuado por el auditor. Una norma de auditoría es una medida de funcionamiento establecida por consentimiento y autoridad profesional. Se debe diferenciar entre los principios o "leyes" primarias de auditoría y las normas o disposiciones para medir el funcionamiento. Existe acuerdo y aceptación profesional unánimes sobre las normas de auditoría, por lo que se denominan *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*. Su uso se ha extendido tan ampliamente en la profesión que se exige su cumplimiento para efectuar una auditoría completa.

Dichas normas se clasifican en: Generales, de Trabajo en el Campo y de Preparación de Informes.

Normas generales

Se las denomina también "normas personales" porque se refieren en general a la calidad del trabajo y a las cualidades que el auditor debe tener para realizarlo dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone.

Entrenamiento y Capacidad Profesional. El examen debe ser efectuado por personas que tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

Independencia de Criterio. En todos los asuntos relacionados con el examen el auditor debe mantener independencia de criterio.

Esmero Profesional. Debe ejercerse el debido cuidado profesional en la ejecución del examen y en la preparación del informe.

Normas de trabajo en el campo

Dentro de la terminología usada en la profesión "trabajo en el campo" significa todas aquellas labores que el auditor efectúa en las oficinas de la entidad sujeta a examen.

Planeamiento y Supervisión Adecuados. El examen debe ser planeado adecuadamente y el trabajo de los asistentes del auditor, si los hay, debidamente supervisado.

Estudio y Evaluación del Control Interno. Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente el sistema de control interno (de la entidad sujeta a examen) como base para determinar el grado de confianza que merece y, consecuentemente, para determinar el alcance de las comprobaciones que deben efectuarse mediante los procedimientos de auditoría.

Evidencia Suficiente. Debe obtenerse evidencia adecuada en grado suficiente, mediante inspección, observación, indagación y confirmación, que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros sujetos al examen.

Normas de preparación de informes

El informe de auditoría es el producto de las labores del Auditor y generalmente el único medio que tienen los altos funcionarios públicos para entrar en contacto con dichas labores. El dictamen u opinión profesional del auditor es la parte más importante del informe. Por ello, las siguientes cuatro normas generalmente aceptadas tratan del contenido del dictamen y su relación con los estados financieros:

- 1. Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.** El dictamen debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 2. Consistencia.** El dictamen debe expresar si tales principios han sido observados consistentemente en el período cubierto por los estados financieros examinados, en relación con los correspondientes al período anterior.
- 3. Revelación suficiente.** A menos que el dictamen lo indique de otra manera, se entenderá que los estados financieros presentan en forma razonablemente adecuada toda la información necesaria para presentarlos e interpretarlos correctamente.
- 4. Opinión del auditor.** El dictamen debe contener la expresión de una opinión sobre los estados financieros examinados, tomados en su integridad, o la aseveración de que no puede expresarse una opinión y, en este último caso, deben indicarse las razones que lo impiden. En todos los casos en que el nombre de un auditor esté asociado con estados financieros, el dictamen debe contener una indicación clara de la naturaleza de su examen, y del grado de responsabilidad que está tomando.

El Comité de Normas de Auditoría de INTOSAI, en el documento ya citado presenta en extenso las Normas de Auditoría Gubernamental y las clasifica también en: Normas Generales, Normas de Ejecución y Normas de Informes.

153

Las Normas Generales se refieren a:

- Independencia
- Competencia
- Cuidado
- Otras normas generales

Las Normas de Ejecución, a su vez se refieren a:

- Planeación
- Supervisión y Revisión
- Control Interno
- Evidencia
- Análisis de Declaraciones

Finalmente, las normas de informes se refieren a:

- Título
- Fecha
- Firma
- Integridad
- Temática
- Base legal
- Cumplimiento con las Normas
- Oportunidad

19. Procedimientos de Auditoría

Los procedimientos de auditoría son las operaciones que debe realizar el auditor al efectuar la auditoría. Constituyen las medidas de que dispone el auditor para llevar a cabo su trabajo. Generalmente, los procedimientos de auditoría se clasifican según las actividades a verificar. Los principales procedimientos de auditoría son los siguientes:

- Revisión de Operaciones
- Inspección y conteo
- Obtención de prueba de evidencia
- Obtención de prueba de veracidad
- Conciliación

Los procedimientos de auditoría han sido definidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos como "el conjunto de técnicas que forman el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias".

20. Técnicas de Auditoría

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesarios para formar su opinión; constituyen el detalle de los procedimientos utilizados para efectuar la auditoría. Las técnicas y los procedimientos están estrechamente vinculados y deben ser seleccionados según las circunstancias de cada auditoría.

21. El Alcance de la Auditoría

El término "alcance" de la auditoría se refiere al grado de extensión de las labores de auditoría o, en otras palabras, al detalle y amplitud del examen. La determinación del alcance o extensión de la auditoría se hará de acuerdo al buen juicio del auditor, según las circunstancias. En general, el alcance depende de la calidad de los sistemas administrativos y del sistema de control interno.

22. El Programa de Auditoría

El programa de auditoría es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. Consiste en una serie de instrucciones detalladas para el auditor acerca de las tareas a cumplir y los procedimientos específicos a emplear. El programa de auditoría es aplicado de manera flexible o ajustada, según las circunstancias.

23. Los Papeles de Trabajo

Los "papeles de trabajo" de la auditoría son todas aquellas hojas elaboradas por el auditor durante el curso del examen. Es el conjunto de cédulas y documentos en que el auditor registra los datos e informaciones obtenidos durante su examen, la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas.

Los papeles de trabajo constituyen el soporte del informe de auditoría, reflejan la aplicación de las pertinentes normas de auditoría, los procedimientos empleados, la evidencia obtenida y las conclusiones resultantes de la auditoría.

Dada su importancia, los papeles de trabajo deben ser elaborados en forma clara y comprensible, de modo que el supervisor o cualquier otro auditor, al revisarlos, puede comprender el alcance y los resultados de la auditoría.

24. El Informe de Auditoría

El informe de auditoría es el producto de la labor del auditor y presenta los resultados del examen. El informe de auditoría financiera puede ser un "informe corto" o "un informe largo".

El "informe corto" contiene la carta de dictamen del auditor, los estados financieros y las notas explicatorias de los mismos.

El "informe largo" contiene la carta de dictamen del auditor, los estados financieros y notas, los comentarios u observaciones, las conclusiones, las recomendaciones y, solo si fuera necesario, algunos anexos o cuadros adicionales. El "informe corto" es más típico de la auditoría efectuada a las empresas privadas.

En la auditoría gubernamental se usa casi siempre el informe largo, excepto en el caso de las empresas públicas para las cuales se preparan los dos tipos de informes.

Es de importancia primordial que el informe de auditoría sea conciso, claro y de fácil comprensión. De igual importancia es que el informe sea útil a la administración.

El informe sobre una auditoría operacional o un examen especial tiene la misma presentación excepto en el caso del examen especial en que no habiéndose examinado los estados financieros no se los presentan ni hay tampoco un dictamen.

25. El Dictamen del Auditor

Durante el curso de sus labores de auditoría financiera el auditor va formándose una opinión sobre la situación financiera y, los resultados de las operaciones financieras. Dicha opinión aparece formulada por escrito en la carta de dictamen.

El dictamen no es más que una opinión del auditor, declarando que ha examinado los estados financieros de la Entidad de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (de haber excepciones debe mencionarlas) y el juicio que se ha formado respecto a si dichos estados revelan o no la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad en cuestión.

El auditor puede:

- Expresar una opinión sin restricciones sobre los estados financieros en conjunto.
- Expresar una opinión con salvedades.

- Abstenerse de expresar una opinión explicando sus motivos; o
- Expresar una opinión negativa explicando sus razones.

26. El Proceso de Auditoría

El proceso de auditoría abarca todas las labores que se realizan desde que se autoriza ejecutarla hasta la emisión del informe correspondiente.

En la auditoría financiera las fases del proceso son:

Autorización y planeamiento. Las auditorías son ordenadas generalmente por el director o jefe de Auditoría Interna y, en el caso de la auditoría externa, por un funcionario de la Contraloría General de la República autorizado para el efecto, de acuerdo con el plan anual de auditoría. Sin embargo, en casos especiales se podrá autorizar una auditoría no prevista en el plan. Se designa una comisión de auditoría, integrándola de uno o más auditores y auxiliares, bajo la supervisión de un auditor supervisor.

En el caso de que la comisión esté formada por más de un auditor, se designa a uno de ellos como jefe de la comisión. El jefe de comisión es el auditor encargado y el responsable de la auditoría ante el auditor supervisor. El jefe de la comisión de auditoría tiene el primer deber de elaborar el programa de auditoría trabajando en esta etapa con el auditor supervisor. Cada programa de auditoría debe ser aprobado en una instancia jerárquica antes de iniciar la auditoría. Asimismo, antes de comenzar el trabajo en el campo, los miembros de la comisión revisan toda legislación, reglamentación, archivos e informes de auditorías anteriormente practicadas pertinentes a la entidad que se examinará, a fin de estar completamente preparados para sus labores.

Trabajo en el campo. El trabajo en el campo incluye todas las labores de análisis, revisión, observación, inspección, confirmación, indagación, cálculo, verificación, comprobación y constatación, etc., efectuadas por la comisión de auditoría, bajo la dirección del auditor jefe de la comisión y la supervisión del auditor supervisor. Ninguna de estas labores de auditoría se efectúa en las oficinas de la Contraloría General de la República.

Elaboración del informe. La redacción del informe se lleva a cabo dentro de las oficinas de la entidad examinada a fin de tener a mano archivos y personal de la entidad, en caso de necesitarse informaciones adicionales. La elaboración del informe en el campo es el método más económico y eficaz de efectuar esta tarea. El auditor jefe de la comisión de auditoría redacta el borrador de informe; sin embargo puede encargar la redacción de algunas de sus partes a otros miembros de la comisión asumiendo siempre la responsabilidad sobre su contenido. También

es responsable de que todos los comentarios, conclusiones y recomendaciones del informe estén ampliamente respaldados por los papeles de trabajo.

Revisión del informe y conferencia sobre comentarios. En las oficinas de la entidad examinada, el auditor supervisor revisa en detalle el borrador del informe de auditoría y los papeles de trabajo presentados por el auditor jefe de la comisión. El auditor supervisor asume también responsabilidad porque todos los comentarios, conclusiones y recomendaciones del informe estén ampliamente respaldados por los papeles de trabajo. El auditor supervisor eleva el informe en borrador a una instancia jerárquica superior para su revisión.

Antes de finalizar y aprobar el informe de auditoría es importante mantener una conferencia para exponer los comentarios, conclusiones y recomendaciones formulados por la comisión de auditoría. Tal conferencia se efectúa preferentemente en las oficinas de la entidad examinada y en ella intervienen los funcionarios de la alta dirección de la entidad, el director o jefe de Auditoría Interna, los representantes de la Contraloría General de la República autorizados al efecto en el caso de tratarse de una auditoría externa, el auditor supervisor y el auditor jefe de la comisión de auditoría. El propósito de esta conferencia es poner en conocimiento de la alta dirección y de los funcionarios pertinentes de la entidad el contenido del informe y obtener su aceptación a las conclusiones y recomendaciones formuladas por los auditores.

Luego de la conferencia, el auditor jefe de comisión y el auditor supervisor finalizan el informe incluyendo los resultados de la conferencia. Así preparado el informe, en forma final, está listo para su aprobación.

Emisión del informe. Aprobado el informe de Auditoría, se remite copias del mismo a la máxima autoridad de la entidad examinada, a las autoridades del Gobierno si es el caso, o a los órganos de comunicación colectiva. Cuando sea necesario, se ordenará la apertura del proceso de determinación de responsabilidades.

27. Naturaleza Confidencial de la Auditoría

La Auditoría Gubernamental es una labor de confianza y confidencial. Ni el auditor de la Contraloría General de la República ni el de la Unidad de Auditoría Interna están autorizados para discutir sus labores de auditoría o los resultados de ella con personas ajenas.

Aun si el informe de auditoría, una vez emitido, llegará a hacerse público y estuviera disponible a la prensa y a la ciudadanía, los papeles de trabajo de auditoría, el programa de auditoría y los demás documentos internos de la

160

Contraloría y de la Unidad de Auditoría Interna son de naturaleza confidencial y deben estar disponibles solamente a personal autorizado.

De igual manera, los procedimientos, métodos y técnicas aplicados por los auditores gubernamentales son de naturaleza confidencial.

Es importante que los funcionarios y empleados de las entidades públicas examinadas no conozcan los procedimientos ni el alcance del trabajo de los auditores. Si los conocieran podrían tratar de burlarlos. Si se conociera el alcance de la auditoría — especialmente en los casos de muestreo sería posible que se llevaran a cabo transacciones indebidas a ciencia cierta de que no son seleccionables para dicho examen. Por lo tanto, es de fundamental importancia que los auditores tengan cuidado en sus discusiones con personas ajenas, que los papeles de trabajo sean celosamente guardados y que los programas de auditoría, las listas de comprobación, los cuestionarios y más documentos, se mantengan fuera del alcance de personal no autorizado.

28. Necesidad de la Auditoría Gubernamental

La auditoría gubernamental es necesaria para la buena marcha de la administración pública. Los altos funcionarios públicos, los administradores y los ejecutivos del servicio público no pueden mantener un control directo completo sobre todos los empleados, transacciones y operaciones de la entidad; dependen del establecimiento de normas de control que deben ser observadas por todos los servidores públicos. Para determinar el grado de cumplimiento de tales normas, requieren el examen efectuado por auditores internos o externos independientes de las operaciones examinadas y necesitan sus recomendaciones y críticas constructivas para mejorarlas.